Elena Ciucur
Mariana Gurău

Bazele contabilităţii

- suport de curs -

EDITURA UNIVERSITĂŢII „NICOLAE TITULESCU”
BUCUREŞTI

2014

Acest material este destinat uzului studenţilor, forma de învăţământ la distanţă.
Conţinutul cursului este proprietatea intelectuală a autorului /autorilor; designul, machetarea şi transpunerea în format electronic aparţin Departamentului de Învăţământ la Distanţă al Universităţii „Nicolae Titulescu" din Bucureşti.

Acest curs este destinat uzului individual. Este interzisă multiplicarea, copierea sau difuzarea conţinutului sub orice formă.

Acest manual a fost actualizat şi aprobat în sedinta Departamentului de Finante si Contabilitate din data de 29 septembrie 2014.

UNIVERSITATEA „NICOLAE TITULESCU” DIN BUCUREŞTI
DEPARTAMENTUL PENTRU ÎNVĂŢĂMÂNTUL LA DISTANŢĂ

Elena Ciucur, Mariana Gurău

Bazele contabilităţii

Editura Universităţii „Nicolae Titulescu”

Calea Văcăreşti, nr. 185, sector 4, Bucureşti
Tel./fax: 0213309032/0213308606
Email: editura@univnt.ro

ISBN: 978-606-751-020-1

INTRODUCERE 8
Unitatea de învăţare 1. CONTABILITATEA - OBIECTIVE ŞI PERSPECTIVE 10
1.1 Definirea contabilităţii - noţiuni de bază 10
1.2 Obiectul contabilităţii 11
1.2.1. Definirea obiectului contabilităţii 11
1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii 12
1.2.3. Sfera de acţiune a obiectului contabilităţii 14
1.3. METODA CONTABILITĂŢII 15
1.3.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii 15
1.3.2. Procedeele metodei contabilităţii 16
REZUMAT: 19
EVALUARE 20
I.1 CAZURI ŞI PROBLEME REZOLVATE 21
Unitatea de învăţare 2. BILANŢUL – STRUCTURI BILANŢIERE 24
2.1 Structuri bilanţiere de activ, capitaluri proprii şi datorii 25
2.1.1. Structuri bilanţiere privind activele 25
2.1.2. Structuri bilanţiere privind capitalurile proprii şi datoriile (pasivele) 28
REZUMAT: 32
EVALUARE 33
Unitatea de învăţare 3. MODELE DE BAZĂ PRIVIND POZIŢIA FINANCIARĂ ŞI REZULTATUL OBŢINUT 34
3.1 BILANŢUL – MODEL PRIVIND POZIŢIA FINANCIARĂ 34
3.1.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului 34
3.1.2. Modele privind bilanţul contabil 36
3.2 TIPURI DE MODIFICĂRI BILANŢIERE 36
3.3 CONTUL DE REZULTATE 41
REZUMAT: 44
EVALUARE 45
Unitatea de învăţare 4. CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE 48
4.1 DEFINIREA ŞI NECESITATEA CONTULUI 48
4.2 FORMA ŞI STRUCTURA CONTULUI 49
4.3 FUNDAMENTAREA REGULILOR DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR 52
REZUMAT: 57
EVALUARE 58
Unitatea de învăţare 5. CONTUL SI DUBLA INREGISTRARE 59
5.1 DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR 59
5.2 ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIILOR ECONOMICE ŞI FINANCIARE. FORMULA ŞI ARTICOLUL CONTABIL 60
REZUMAT: 66
EVALUARE 67
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 68
Unitatea de învăţare 6. DOCUMENTAŢIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII. DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ 69
6.1 DOCUMENTAŢIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII 69
6.2 DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ 70
6.2.1 Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor 70
6.2.2. Clasificarea, raţionalizarea şi tipizarea documentelor 71
6.2.3. Verificarea şi corectarea documentelor 74
6.2.4. Circuitul şi păstrarea documentelor 75
REZUMAT: 77
EVALUARE 78
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 78

Unitatea de învăţare 7 EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII 79
7.1 DEFINIREA ŞI IMPORTANŢA EVALUĂRII 79
7.2 PRINCIPIILE EVALUĂRII 79
7.3 CRITERIILE DE EVALUARE 81
7.4 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE 83
REZUMAT: 86
EVALUARE 87
Unitatea de învăţare 8. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR 91
8.1 CLASIFICAREA CONTURILOR 91
8.1.1. Importanţa şi criteriile de clasificare a conturilor 91
8.1.2. Planul de conturi general (PCG) 96
REZUMAT: 104
EVALUARE 105
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 105
Unitatea de învăţare 9. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR 106
9.1 CONTURILE DE CAPITALURI PROPRII 106
9.2 CONTURILE DE PROVIZIOANE 113
9.3 CONTURILE DE DATORII PE TERMEN LUNG 114
REZUMAT: 116
EVALUARE 117
Unitatea de învăţare 10. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR 119
10.1 CONTURILE DE IMOBILIZĂRI 119
10.1.1. Conturile de imobilizări corporale 119
10.1.2. Conturile de imobilizări necorporale 124
10.1.3. Conturile de imobilizări financiare 126
10.2 CONTURILE DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE 129
10.2.1. Conţinutul şi structura stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 129
10.2.1.1. Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie 130
10.2.2. Conturile de stocuri 131
REZUMAT: 137
EVALUARE 138
Unitatea de învăţare 11. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR 141
11.1 CONTURILE DE TERŢI 141
11.2 CONTURI DE REGULARIZARE (DELIMITATIVE) 151
11.3 CONTURILE DE TREZORERIE 154
REZUMAT 162
EVALUARE 163
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 165
Unitatea de învăţare 12. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR 166
12. 1 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE) 166
12.1.1 CONTURILE DE CHELTUIELI 167
12.1.2 CONTURILE DE VENITURI 167
REZUMAT: 171
EVALUARE 172
Unitatea de învăţare 13. BALANŢA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII 174
13.1 NOŢIUNEA, IMPORTANŢA ŞI FUNCŢIILE BALANŢEI DE VERIFICARE 174
13.2 CLASIFICAREA ŞI ÎNTOCMIREA BALANŢELOR DE VERIFICARE 175
13.2.1 Balanţele de verificare ale conturilor sintetice 176
13.2.2 Balanţele de verificare ale conturilor analitice 177
13.3 IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANŢELOR DE VERIFICARE 179

13.4 MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANŢEI DE VERIFICARE 179
EVALUARE 186
Unitatea de învăţare 14. LUCRĂRI DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI 187
14.1 DELIMITĂRI PRIVIND LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI 187
14.2 CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA BILANŢULUI 188
14.3 ÎNTOCMIREA BILANŢULUI CONTABIL 189
14.3.1 Principii de întocmire 189
14.3.2 Lucrări premergătoare închiderii exerciţiului 190
REZUMAT: 197
EVALUARE 198
BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ 199

INTRODUCERE

Acest modul se adresează studenţilor Facultăţii de Ştiinţe Economice, forma de învăţământ la distanţă, anul 1.

Obiectivul modulului

Modulul are ca obiectiv familiarizarea studenţilor de la învăţământul la distanţă cu conceptele, principiile şi normele financiar contabile din reglementările naţionale

Prin însuşirea conţinutului modulului, studenţii vor dobândi următoarele competenţe generale şi specifice:

Competenţele generale

1. Competente instrumentale :

- Capacitate de analiza si sinteza
- Cunoştinţe generale de bază
- Cunoştinţe de bază necesare unei profesii
- Voinţa de a asigura promovarea şi respectarea legalităţii
- Capacitatea de a soluţiona probleme

2.Competente interpersonale :

- Abilităţi interpersonale
- Abilitatea de a colabora cu specialişti/experţi din alte domenii
- Abilitatea de a lucra intr-un context internaţional
- Capacitatea de a avea un comportament etic şi de respectare a regulilor deontologiei profesionale

3.Competente sistemice :

- Capacitatea de a transpune in practica cunoştinţele dobândite
- Abilităţi de conducător
- Capacitatea de a se adapta procesului de integrare europeană şi de armonizare a legislaţiei

Competenţe specifice disciplinei

1. Cunoaştere şi înţelegere (cunoaşterea şi utilizarea adecvată a noţiunilor specifice disciplinei)

- Cunoaşterea conceptelor, principiilor şi normelor financiar contabile din reglementările naţionale conforme cu normele europene

2. Explicare şi interpretare (explicarea şi interpretarea unor idei, proiecte, procese, precum şi a conţinuturilor teoretice şi practice ale disciplinei)

- Explicarea principalelor registre, documente de raportare contabilă, înţelegerea şi interepretarea informatiilor continute de acestea.

3. Instrumental –

- folosirea unor metode şi indicatori din informaţia contabilă pentru înţelegerea situaţiei financiare a entităţilor economice
- capacitatea de administrare a expertizei contabile în practica judiciar

4. Atitudinale

- Contribuie la formarea şi dezvoltare gândirii economice şi a unei atitudini active pozitive şi responsabile în respectarea legalităţii.

Contribuie la valorificarea optimă şi creativă a potenţialului ştiinţific propriu

Structura modulului

Acest modul este structurat în 14 unităţi de învăţare pentru care recomandăm a fi studiate în ordinea în care sunt numerotate deoarece este o legătură logică între informaţiile furnizate în această ordine:

- Unitatea de învăţare 1. CONTABILITATEA – OBIECTIVE ŞI PERSPECTIVE după parcurgerea căreia veţi fi familiarizaţi cu obiectul de studiu, cu structura şi cu noţiunile de bază ale contabilităţii.

- Unitatea de învăţare 2. BILANŢUL – STRUCTURI BILANŢIERE
- Unitatea de învăţare 3. MODELE DE BAZĂ PRIVIND POZIŢIA FINANCIARĂ ŞI REZULTATUL OBŢINUT studiază procedeul specific metodei contabilităţii: bilanţul contabil.
- Unitatea de învăţare 4. CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE pe parcursul căreia vă veţi familiariza cu un alt procedeu specific metodei contabilităţii: contul contabil.
- Unitatea de învăţare 5. CONTUL SI DUBLA INREGISTRARE în care veţi studia dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor, analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare în vedere reprezentării formulei contabile specifice oricărei operaţii.
- Unitatea de învăţare 6. DOCUMENTAŢIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII. DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ
Recomandăm studierea unităţilor în ordinea în care sunt numerotate. Astfel, puteţi să faceţi corelaţie între analiza operaţiilor economico-financiare şi implicit formula contabilă, şi înregistrarea cronologică şi sistematică pe care o veţi studia în această unitate.
- Unitatea de învăţare 7 EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII
- Unitatea de învăţare 8. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR,.
- Unităţile de învăţare 9 – 12. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR. Analizează funcţionarea conturilor după conţinutul lor economic
- Unitatea de învăţare 13. BALANŢA DE VERIFICARE – PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII Ca urmare a parcurgerii unităţilor 1-12 veţi putea să înţelegeţi balanţa ca procedeu specific metodei contabilităţii, veţi putea să întocmiţi o balanţă de verificare.
- Unitatea de învăţare 14. LUCRĂRI DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI
După ce aţi întocmit balanţa de verificare, o să vă însuşiţi lucrările de închidere a exerciţiului financiar, întocmirea situaţiilor financiare

Evaluare

Pentru Învăţământul la Distanţă de la Facultatea de Ştiinţe Economice – Universitatea *Nicolae Titulescu* din Bucureşti, evaluarea studenţilor la cursurile de *Bazele contabilităţii* se realizează prin lucrări de control programate în cursul semestrului, realizarea unor proiecte şi evaluarea prin examen scris la sfârşitul semestrului. Notarea se face de la 10 la 1. În evaluarea finală examenul scris va avea o pondere de 60%, iar 40% reprezintă activitatea din timpul semestrului (notări, lucrări de control, referate). Examenul scris conţine atât subiecte teoretice, dar şi lucrări aplicative.

Unitatea de învăţare 1. CONTABILITATEA - OBIECTIVE ŞI PERSPECTIVE

Timp necesar: 105 minute

După parcurgerea acestei unităţi veţi fi familiarizaţi cu obiectul de studiu, cu structura şi cu noţiunile de bază ale contabilităţii, cu noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii, cu trăsăturile metodei contabilităţii şi importanţa acestora, cu procedeele folosite de metoda contabilităţii .

Studiind unitatea veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi obiectul contabilităţii;**
- ✓ **să explicaţi specificul obiectului contabilităţii;**
- ✓ **să arătaţi importanţa contabilităţii în sistemul informaţional;**
- ✓ **să identificaţi etaloanele (unităţile de măsură) în general, şi pe cele specifice contabilităţii, în special;**
- ✓ **să recunoaşteţi procedeele metodei contabilităţii.**

1.1 Definirea contabilităţii - noţiuni de bază

00:00

Conceptul de contabilitate are valenţe multiple care au sorgintea în derularea continuă a istoriei omenirii, marcată în mod constant de necesitatea cunoaşterii şi urmăririi modului de utilizare a resurselor economice.

Lucrarea apărută în 1494 la Veneţia intitulată „Summa de aritmetica, geometria, proporzioni et proporzionalita" având ca autor pe Luca Paciolo, un reputat matematician, fundamentează metoda înregistrării în partidă dublă (scriitura doppia) în cartea a IX-a a acestei lucrări, intitulată „Tractatus de computis et scripturis". În etapa următoare a procesului de formare a contabilităţii, au apărut numeroase lucrări în Vestul Europei – Franţa, Germania, Anglia, Belgia, Olanda – bazate pe metoda fundamentată de Luca Paciolo.

Contabilitatea financiară (generală) are rolul de înregistrare a operaţiilor economice şi financiare în cadrul raporturilor întreprinderii cu mediul economico-social, pentru determinarea periodică şi sintetică a situaţiei patrimoniale şi financiare şi a rezultatului.

Aceasta furnizează informaţii cu caracter retrospectiv publicate prin documentele de sinteză contabilă, pentru a fi cunoscute de utilizatorii externi (organe fiscale, bancare, parteneri-furnizori şi clienţi, virtuali investitori, etc.). Destinaţia informaţiilor contabilităţii financiare justifică denumirea acesteia drept „faţa externă a întreprinderii"

Fiind reglementată prin norme generale unitare, contabilitatea financiară constituie obiect al normalizării atât pe plan naţional cât şi internaţional.

Contabilitatea este o tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare şi analiză a informaţiilor privind fluxurile economice din activitatea unei întreprinderi; înregistrează şi sistematizează, într-un mod semnificativ, fluxurile economice în expresie monetară, întocmeşte documentele contabile de sinteză şi interpretează rezultatele şi evoluţia situaţiei financiare a entităţii economice.

Normalizarea contabilă este definită în literatura de specialitate ca *procesul prin care se armonizează prezentarea situaţiilor financiare, metodele contabile şi terminologia*[1] şi care se realizează prin definirea de principii şi norme contabile.

Procesul de normalizare se concretizează în definirea de concepte, principii şi norme contabile bazate pe o terminologie precisă şi identică pentru toţi producătorii şi utilizatorii de informaţii contabile precum şi în aplicarea acestora în practică, în vederea realizării comparabilităţii în timp şi spaţiu a informaţiilor contabile.[2]

1.2 Obiectul contabilităţii

1.2.1. Definirea obiectului contabilităţii

Contabilitatea în calitatea ei de disciplină ştiinţifică independentă are un obiect propriu de cercetare. Pentru definirea obiectului contabilităţii s-au adus numeroase contribuţii teoretice de-a lungul istoriei.

Prima definiţie inclusă în lucrarea lui Luca Pacioli este: „tot ceea ce, după părerea negustorului (comerciantului) îi aparţine ca avere şi ca datorii, precum şi toate afacerile mari şi mărunte, în ordinea în care ele au avut loc."

AVERE = CAPITAL

Suita de definiţii ale obiectului contabilităţii foloseşte diverse categorii economice: avere, capital, fonduri, resurse, patrimoniu.

Opţiunea pentru categoria „patrimoniu" se bazează pe complexitatea acestei categorii, ea reprezentând structura (entitatea) economică şi juridică de apropriere şi gestiune[3] a valorilor materiale şi băneşti şi a rezultatelor.

In concepţie economico-juridică: *patrimoniul reprezintă un complex de drepturi şi obligaţii cu valoare economică, ce aparţin unei persoane fizice sau juridice, precum şi bunurile la care se referă*.

.

Ecuaţia patrimoniului în concept juridic este:

BUNURI ECONOMICE = DREPTURI + OBLIGAŢII

Bunurile economice formează **averea** adică acea parte a patrimoniului cu conţinut concret, material, determinate fizic şi economic. Fizic, în structura bunurilor economice se cuprind, în mare, următoarele:

a) **bunurile materiale** sub forma maşinilor, utilajelor, instalaţiilor, clădirilor, construcţiilor, mijloacelor de transport etc.;

b) **serviciile** de diverse categorii;

c) **avuţia spirituală** disponibilă şi refolosibilă cum este: stocul de ştiinţă şi tehnologie, cultură şi civilizaţie, stocul de informaţii;

d) **alte bunuri** atrase în circuitul economic, cum sunt: solul, zăcămintele, bogăţiile naturale, etc.

00:25

Determinarea economică a bunurilor rezultă din cele două componente ale lor: **valoarea de utilitate,** dată de faptul că ele sunt create într-un anumit scop de a satisface anumite nevoi ale

[1] *Jean Francois Costa Enciclopedie de Gestion , Editura Economica, Paris, 1989* citat de M. Ristea, *Metode şi politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, 2000

[2] M. Ristea, *Metode şi politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, 2000

[3] *Gestiunea în sens economic: organizarea administrării unui patrimoniu; în sens juridic: conservarea, administrarea şi dreptul de dispoziţie al patrimoniului.*

oamenilor, şi valoarea, fiind evaluate, exprimate în bani, ceea ce creează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă-bani.

Din perspectivă contabila, ecuaţia echilibrului contabil capătă forma:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Activul reprezintă o resursă controlată de entitate, provenită din evenimente trecute, de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Datoriile reprezintă obligaţii actuale ale entităţii economice, provenite din evenimente trecute, şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice. Stingerea datoriilor (obligaţiilor) se poate realiza sub formă de: plata în numerar, transfer de alte acive, prestarea de servicii, înlocuirea obligaţiei cu alta, etc.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor (asociaţilor sau acţionarilor) în activele unei societăţii după deducerea (achitarea) tuturor datoriilor sale.

ACTIV – DATORII = CAPITALURI PROPRII (ACTIV NET)

Daţi exemple de bunuri pe care le poate deţine o entitate economica.

……

……

Prezentaţi elemente ce aparţin patrimoniului propriu si patrimoniului străin?

……

00:30

1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilităţii

Specificul obiectului de studiu al contabilităţii faţă de alte discipline ştiinţifice, constă în faptul că aceasta studiază echilibrul global, extern şi echilibrul intern al patrimoniului. Ambele trăsături se caracterizează prin aceea că patrimoniul este studiat în expresie valorică, ceea ce dă posibilitatea cunoaşterii cantitative şi calitative, static şi dinamic al acestuia, precum şi modul de gestionare al său. Şcoala românească de contabilitate a precizat cu claritate principalele trăsături ale obiectului contabilităţii, acestea sunt: contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică; contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului; contabilitatea studiază echilibrul patrimoniului.

a) **Contabilitatea ca ştiinţă a evidenţei, calculului, analizei şi controlului.**

Contabilitatea înregistrează în condiţiile concrete de loc şi de timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară şi calculează în expresie valorică mărimea elementelor patrimoniale şi dezvăluie prin analiză şi control în ce măsură se asigură integritatea materială şi gestionarea eficientă a acestor valori.

Starea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru.

Mişcarea patrimoniului este reflectată de contabilitate prin operaţiile de intrări şi ieşiri, în şi din entitate, precum şi prin procesele economice interne prin care se transformă intrările în ieşiri, modificând în acelaşi timp şi starea lor iniţială.

Ca ştiinţă a calculului economic, contabilitatea determină costurile ocazionate de activitatea economică şi rezultatele obţinute ca efect al consumului de resurse economice.

Ca ştiinţă a analizei, contabilitatea reflectă şi interpretează în mod analitic raporturile de schimb dintre elementele poziţiei financiare.

.

b) **Contabilitatea studiază echilibrul global al poziţiei financiare.** În cadrul poziţiei financiare se creează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, şi drepturile şi obligaţiile

cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scris sub forma unei egalităţi, cunoscută sub denumirea de ecuaţia de echilibru contabil, astfel:

Bunuri Economice = Drepturi + Obligaţii

SAU

Activ = Capitaluri proprii + Datorii

SAU

Activ = Pasiv

Pornind de la ecuaţia echilibrului contabil se determină activul net (poziţia financiară):

Activul Net (Drepturi) = Bunuri Economice – Obligaţii

Pentru determinarea gradului de autonomie sau independenţă financiară a titularului de patrimoniu, ecuaţia de echilibru patrimonial trebuie să ia forma unei inecuaţii, astfel:

Drepturi (Activul Net) > Obligaţii

Numai în această situaţie, o entitate economică este independentă din punct de vedere economic şi financiar. În aceste condiţii are posibilitatea să-şi onoreze din bunurile disponibile toate datoriile faţă de terţi.

Contabilitatea are menirea să înregistreze starea, în clipa în care se naşte, şi apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc şi care produc schimbări în poziţia financiară

c) Raporturi de schimb privind rezultatul (performanţa).

În mod distinct în obiectul contabilităţii este studiat şi *echilibrul specific proceselor sau activităţilor economice interne care produc transformări cantitative şi calitative în volumul şi structura poziţiei financiarei, respetiv rezultatului*. Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noţiunea de cheltuieli, iar efectul obţinut prin noţiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilităţii ca o relaţie între cheltuieli şi venituri, şi implicit a unui rezultat obţinut din compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obţinut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile simt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

R = rezultatul net
B = beneficiu (profit)
P = pierdere
V = veniturile
Ch = cheltuielile,

se obţin relaţiile: I. R = B sau P

a) B = V > Ch

b) P = V < Ch

II. V = Ch +/-R

În baza analizei de mai sus se poate defini obiectul de studiu al contabilităţii, astfel: obiectul contabilităţii constă în evidenţa, calculul, analiza şi controlul în expresie valorică a poziţiei financiare şi rezultatului în mod static şi dinamic, cu evidenţierea raporturilor de proprietate şi financiare în care se află acesta, precum şi a rezultatelor obţinute prin utilizarea sa.

Reglementările contabile naţionale definesc veniturile şi cheltuielile astfel:

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor.

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Ecuaţia de echilibru contabil este:
……
……

00:55

1.2.3. Sfera de acţiune a obiectului contabilităţii

Contabilitatea reprezintă un sistem informaţional unitar, organizat la nivelul unei entităţi economice, *al cărui obiectiv este de a prezenta o imagine fidelă a poziţiei financiare, a rezultatului şi a modificării poziţiei financiare a unei entităţi economice prin intermediul situaţiilor financiare.*

Situaţiile financiare, aşa cum sunt prezentate de reglementările contabile naţionale, reprezintă un set de documente de sinteză care răspund obiectivului contabilităţii şi care cuprimd:

- bilanţul;
- contul de profit şi pierdere;
- situaţia modificării capitalurilor proprii;
- situaţia fluxurilor de numerar;
- notele explicative la situaţiile financiare.

Entitatea economică este definită prin persoana juridică creată pe baza patrimoniului propriu, având ca obiect de activitate producţia de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, circulaţia mărfurilor, a titlurilor de valoare şi a instrumentelor de plată.

Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene clasifică categoriile de persoane cărora acestea le sunt aplicabile astfel:

a) societăţile comerciale:
– societăţile în nume colectiv;
– societăţile în comandită simplă;
– societăţile pe acţiuni;
– societăţile în comandită pe acţiuni; şi
– societăţile cu răspundere limitată.
b) societăţile/companiile naţionale;
c) regiile autonome;
d) institutele naţionale de cercetare-dezvoltare;
e) societăţile cooperative şi celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcţionează pe principiile societăţilor comerciale;
f) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparţin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, în condiţiile prevăzute de prezentele reglementări;
g) subunităţile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparţin persoanelor prevăzute la lit. a)–e), cu sediul sau domiciliul în România, în condiţiile prevăzute de reglementările contabile;
h) subunităţile din România, care aparţin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condiţiile prevăzute de reglementările contabile naţionale.
i) grupurile de interes economic, înfiinţate potrivit legii.

Societăţile comerciale sunt reprezentate de persoana juridică constituită printr-un contract între două sau mai multe persoane fizice sau juridice care convin să pună în comun diferite valori, bunuri sau activităţi, în scop lucrativ.

Există trei feluri de organizare a societăţilor comerciale:

a) Societate de persoane, caracterizată prin faptul că aportul participanţilor nu este liber transferabil. Funcţionează sub două forme: societate în nume colectiv şi societate în comandită simplă.

Societatea în nume colectiv are minimum doi participanţi cu calitatea de asociaţi, care angajează în această afacere întregul lor patrimoniu şi se fac responsabili cu totalul bunurilor lor. Profitul obţinut din activitatea economică a societăţii se împarte în baza prevederilor contractului de asociere.

Societatea în comandită simplă are minimum doi participanţi: comanditar - deţinătorul de capital, are răspunderea limitată la mărimea aportului său la capital; comanditat - întreprinzătorul contra unei părţi din profit, răspunde nelimitat şi solidar pentru toate obligaţiile societăţii comerciale faţă de creditori.

b) Societate de capitaluri, care se organizează în următoarele variante:

Societatea în comandită pe acţiuni la care participă un număr minim de acţionari şi unul sau mai mulţi comanditaţi.

Societatea pe acţiuni are capitalul divizat pe acţiuni - titluri de proprietate liber transferabile, iar asociaţii (deţinători de acţiuni) sunt responsabili pentru obligaţiile societăţii comerciale în limita aportului lor la capital.

Societatea pentru plasament de capital de investiţii.

c) Societatea cu răspundere limitată la care capitalul se constituie din părţile sociale ale asociaţilor, în număr maxim de 50, răspunderea fiind limitată la nivelul aportului la capital al fiecărui asociat, dar asociatul nu poate ceda, transfera liber părţile sale sociale, ci numai pe baza unui acord al asociaţiilor. Această formă de organizare este specifică întreprinderilor mici.

După forma de proprietate asupra capitalului societăţile comerciale pot fi: societăţi comerciale cu capital privat, societăţi comerciale cu capital de stat, sau publice; societăţi comerciale cu capital mixt.

După mărime unităţile economice se pot clasifica în: întreprinderi mici, mijlocii, mari şi grupuri de întreprinderi (holding-uri).

Regiile autonome au ca obiect folosirea şi valorificarea în scopul obţinerii de profit, a unor bunuri aflate în proprietatea statului. În ţara noastră regiile autonome se organizează şi funcţionează în ramurile strategice ale economiei naţionale (energetică, minieră, transporturi, etc.).

1.3. METODA CONTABILITĂŢII

Ca orice disciplina ştiinţifică, contabilitatea are o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

1.3.1. Noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii

Metoda contabilităţii cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiţionare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină ştiinţifică şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor de activ, capitaluiri proprii şi datorii ale entităţii economice, pentru a sesiza legăturile dintre ele şi a analiza şi controla activitatea desfăşurată de unităţile respective.

De ce este necesara o metoda proprie pentru rezolvarea obiectului contabilitatii? .....
.....
Ce reprezinta metoda contabilitatii?
.....
.....

01:10

1) Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilităţii constă in *dubla reprezentare a stării patrimoniului* entităţii economice si care determină conţinutul metodei contabilităţii. Aceasta poate fi redată sintetic sub forma unei ecuaţii, prin egalitatea dintre cele două aspecte ale patrimoniului:

ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

Sau

ACTIV = PASIV

cunoscută sub denumirea de ecuaţia dublei reprezentări.

Din ecuaţia dublei reprezentări derivă relaţia poziţiei financiare:

ACTIV – DATORII = CAPITALURI PROPRII (ACTIV NET)

2) **Dubla înregistrare** este determinată în primul rând de dubla reprezentare a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii atât static, cât şi în timpul mişcării şi transformării lor, care determină concomitent creşterea bunurilor şi surselor, sau micşorarea lor.

Dubla înregistrare a fiecărei operaţiuni economice sau financiare reprezintă evidenţierea sub dublu aspect a elementelor modificate, în raport de dublul efect produs de operaţiunea respectivă.

Ecuaţia dublei înregistrări:

Creşterea bunurilor economice + Micşorarea surselor economice	=	Creşterea surselor economice + Micşorarea bunurilor economice

Dubla înregistrare pune în evidenţă menţinerea raportului de echivalenţă generat de dubla reprezentare şi de posibilitatea efectuării unui control permanent asupra înregistrărilor efectuate cu privire la operaţiile economice.

3) O altă trăsătură a metodei contabilităţii este *studierea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească*. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât şi a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoaşterea analitică a stării şi mişcării tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii, iar prin gruparea şi sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra poziţiei financiare a entităţii economice.

4) Altă trăsătură a metodei contabilităţii se referă la *înregistrarea operaţiilor economice sau financiare consemnate în documente care atestă realitatea acestor mişcări* şi transformări patrimoniale, asigurând obţinerea de informaţii privind controlul patrimoniului.

Trasaturile metodei contabilitatii sunt:

1. ……
2. ……
3. ……
4. ……

01:25

1.3.2. Procedeele metodei contabilităţii

În scopul realizării obiectului contabilităţii, metoda acesteia foloseşte o serie de procedee care permit fumizarea de informaţii cu privire la fenomenele şi procesele economice care au loc în cadrul entităţilor economice.

Aceste procedee se împart în trei grupe:

- procedee comune tuturor ştiinţelor;
- procedee specifice metodei contabilităţii;

- procedee ale metodei contabilităţii, utilizate şi de alte discipline economice.

a) Procedeele comune tuturor ştiinţelor. Dintre procedeele comune tuturor ştiinţelor metoda contabilităţii utilizează observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza etc.

Observaţia, este faza iniţială a cercetării obiectului de studiu al oricărei ştiinţe. Contabilitatea foloseşte procedeul observaţiei pentru cunoaşterea fenomenelor şi proceselor economice care se pot exprima valoric şi care au fost consemnate în documente.

Raţionamentul constă în efectuarea unor judecăţi logice, privind fenomenele şi procesele economice care au fost observate cu scopul stabilirii modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.

Comparaţia constă în stabilirea unor concluzii privind anumiţi indicatori economici, pornind de la asemănările şi deosebirile anumitor fenomene economice exprimate valoric. Exemplu: determinarea rezultatului (profit sau pierdere) are la bază comparaţia cheltuielilor cu veniturile.

Clasificarea constă în sistematizarea pe clase, grupe şi subgrupe a obiectelor şi fenomenelor în funcţie de asemănările şi deosebirile dintre ele.

Analiza reprezintă procedeul de cercetare a unui fenomen pe baza elementelor sale componente.

Sinteza ca procedeu ştiinţific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la compus, pentru a se ajunge la generalizare.

b) Procedeele specifice metodei contabilităţii.

Procedeele specifice metodei contabilităţi, utilizate pentru cercetarea şi studierea obiectului său, sunt: bilanţul, contul şi balanţa de verificare.

Bilanţul este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilităţii, prin care se înfăptuieşte dubla reprezentare a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii. Cu ajutorul bilanţului se prezintă la un moment dat în expresie valorică, poziţia financiară a entităţii economice sub dublu său aspect şi anume: pe de o parte sub aspectul destinaţiei economice pentru care contabilitatea utilizează noţiunea de ACTIV şi pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare (capitaluri proprii şi datorii), pentru care contabilitatea utilizează noţiunea de PASIV.

În acelaşi timp bilanţul include şi rezultatele finale ale unităţii la un moment dat, sub formă de profit sau pierdere.

Contul se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element, de activ şi de pasiv precum şi a fiecărei poziţii noi pe care o ocupă fiecare element în mişcarea şi transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât şi cu bilanţul, legături determinante de unitatea obiectului contabilităţii. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează **sistemul conturilor.**

Sistemul de conturi asigură cuprinderea tuturor elementelor bilanţiere şi reflectarea modificării acestora folosind dubla înregistrare a operaţiunilor economice şi financiare.

Balanţa de verificare asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor de activ, capitaluri proprii, datorii, venituri şi cheltuieli din cadrul entităţii economice. Datele balanţei de verificare stau la baza întocmirii bilanţului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a entităţii economice, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, se obţin informaţiile de ansamblu asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor şi cheltuielilor aflate în administrarea entităţii economice şi asupra activităţii dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanţei de verificare oferă conducerii fiecărei entităţi economice posibilitatea de a cunoaşte volumul modificărilor survenite în structura elementelor de activ, capitaluri proprii, datorii, atât pe perioada curentă, cât şi cumulat din perioadele precedente de gestiune, în vederea adoptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activităţii entităţii economice în perioadele viitoare.

Balanţa de verificare îndeplineşte atât o funcţie de control, cât şi o funcţie economică, prin realizarea legăturii dintre cont şi bilanţ.

c) Procedeele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice.

Dintre procedeele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice, mai importante sunt: documentaţia, evaluarea, calculaţia, inventarierea.

a) **Documentaţia** constă în faptul că orice operaţie economică şi financiară referitoare la existenţa şi mişcarea elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii trebuie să fie consemnată în documente care fac dovada înfăptuirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinţei principale a contabilităţii de fundamentare şi justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise.

Întocmirea documentelor pentru fiecare operaţie economică şi financiară, constituie o cerinţă necesară pentru cunoaşterea şi conducerea în cunoştinţă de cauză a activităţii entităţii economice, deoarece aceasta reclamă un control sever asupra integrităţii şi modului de gestionare a patrimoniului în întregul său şi a părţilor lui componente, precum şi a fiecărei operaţii în parte.

b) **Evaluarea** reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situaţiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate şi prezentate în bilanţ şi contul de profit şi pierdere.

c) **Calculaţia** este strâns legată de evaluare ca procedeu al metodei contabilităţii, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existenţa şi mişcarea de activ, capitaluri proprii şi datorii în toate fazele circuitului economic, precum şi rezultatele finale ale activităţii este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora. Acest procedeu îşi găseşte aplicarea cea mai largă în domeniul calculaţiei costurilor de producţie. Noţiunea de calculaţie are însă o accepţiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate: ea include toate formele de calcul, începând cu simpla calculare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor, sumelor şi soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor bilanţiere inventariate, a diferenţelor de inventar, şi terminând cu stabilirea costului producţiei şi calculul rezultatelor finale, precum şi a tuturor indicatorilor economico-financiari prin care se apreciază activitatea desfăşurată de întreprindere.

d) **Inventarierea**

În cursul perioadei de gestiune, se poate întâmpla ca o serie de operaţii economice să nu poată fi consemnate în documente în momentul producerii lor, şi ca atare, să nu poată fi înregistrate în conturi. Astfel, ca rezultat al influenţei unor agenţi naturali, unele bunuri se degradează, îşi pierd din greutatea şi calitatea lor; neglijenţa sau chiar reaua credinţă a gestionarilor poate duce la dispariţia unor bunuri, fără ca toate acestea să poată fi înregistrate în documente şi în conturi. Totodată, datele înregistrate în conturi pot să nu concorde cu realitatea şi ca urmare a unor greşeli de calcul şi înregistrare, situaţii care nu se pot descoperi cu ajutorul balanţei de verificare.

În aceste condiţii, pentru a se cunoaşte situaţia reală a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii reflectat în contabilitate, trebuie să se verifice existenţa faptică, directă a tuturor elementelor sale în scopul descoperirii neconcordanţelor dintre datele înregistrate în conturi şi realităţile de pe teren. În acest scop, contabilitatea se foloseşte de un alt procedeu: inventarierea.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanţa dintre datele din conturi şi cele constatate la faţa locului prin operaţia de inventariere.

01: 45

REZUMAT:

Contabilitatea în calitatea ei de disciplină ştiinţifică independentă are un obiect propriu de cercetare şi foloseşte diverse categorii economice: avere, capital, fonduri, resurse, patrimoniu.. Specificul obiectului de studiu al contabilităţii faţă de alte discipline ştiinţifice, constă în faptul că, contabilitatea studiază echilibrul global, extern şi echilibrul intern al patrimoniului.

Ecuaţia echilibrului contabil se prezintă astfl:

Bunuri Economice = Drepturi + Obligaţii

Contabilitatea reprezintă un sistem informaţional unitar, organizat la nivelul unei entităţi economice, al cărui obiectiv este *de a prezenta o imagine fidelă a poziţiei financiare, a rezultatului şi a modificării poziţiei financiare a unei entităţi economice prin intermediul situaţiilor financiare.*
Ca orice disciplina ştiinţifică, contabilitatea are o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

Metoda contabilităţii cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiţionare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor şi principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină ştiinţifică şi cu ajutorul cărora cercetează starea şi mişcarea elementelor patrimoniale ale unităţilor patrimoniale, pentru a sesiza legăturile dintre ele şi a analiza şi controla activitatea desfăşurată de unităţile respective.
Metoda contabilităţii prezintă o serie de trăsături caracteristice:
1. Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilităţii constă în reflectarea poziţiei financiare, atât sub aspectul utilităţii şi funcţionalităţii bunurilor economice, cât şi sub aspectul relaţiilor de proprietate asupra bunurilor economice ca obiecte de drepturi şi obligaţii, adică al surselor de finanţare

Bunurile economice = Drepturi + Obligaţii

2. Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare a elementelor patrimoniului atât static, cât şi în timpul mişcării şi transformării lor, care determină concomitent creşterea bunurilor şi surselor, sau micşorarea lor.
3. Studierea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească.
4. Înregistrarea operaţiilor economice sau financiare consemnate în documente care atestă realitatea acestor mişcări şi transformări patrimoniale, asigurând obţinerea de informaţii privind controlul patrimoniului.

Metoda contabilităţii reprezintă totalitatea procedeelor interdependente pe care le foloseşte în scopul realizării obiectului ei de studiu:
Procedeele comune tuturor ştiinţelor. Dintre procedeele comune tuturor ştiinţelor metoda contabilităţii utilizează observaţia, raţionamentul, comparaţia, clasificarea, analiza, sinteza etc
Procedeele specifice metodei contabilităţii: bilanţul, contul şi balanţa de verificare.
Procedeele metodei contabilităţii, comune şi altor discipline economice: documentaţia, evaluarea, calculaţia, inventarierea.

EVALUARE
Timp necesar: 20 min

1. Care sunt cele trei dimensiuni privind descrierea patrimoniului în contabilitate?
2. Poate fi pus semnul egal între capital şi bunuri economice sub formă de clădiri, construcţii, maşini utilaje, stocuri, disponibilităţi băneşti, creanţe asupra terţilor pentru bunurile economice avansate acestora şi pentru care urmează să se primească un echivalent?
3. Potrivit reglementărilor contabile elementele calitative descrise în bilanţ sunt:
   a) activul, pasivul şi capitalul propriu;
   b) activul, pasivul şi rezultatul;
   c) activul, capitalurile proprii, provizioane şi posturi de regularizare;
   d) activul, datoriile şi capitalul propriu;
   e) nici un răspuns nu este corect.
4. Care din definiţiile de mai jos este valabilă pentru patrimoniu în sens economic:
   a) bunuri economice plus drepturi şi obligaţii cu valoare economică;
   b) resurse economice contabile privite prin prisma utilizatorilor şi constituirii;
   c) bunuri economice şi surse de finanţare;
   d) bunuri economice, creanţe şi capitaluri;
   e) nici o definiţie nu este corectă.
5. Un activ reprezintă:
   a) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente prezente şi de la care se aşteaptă să genereze în prezent beneficii economice pentru întreprindere;
   b) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;
   c) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente prezente şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;
   d) o resursă controlată de întreprindere ca urmare a unor tranzacţii economice.
6. Conform reglementărilor contabile o datorie reprezintă:
   a) obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente viitoare si prin decontarea cărora se aşteaptă sa rezulte ieşiri de resurse care incorporează beneficii economice;
   b) obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente viitoare si prin decontarea cărora se aşteaptă sa rezulte intrări de resurse care incorporează beneficii economice;
   c) obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute si prin decontarea cărora se aşteaptă sa rezulte ieşiri de resurse care incorporează beneficii economice;
   d) obligaţii actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute si de la care se aşteaptă sa genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere,
   e) toate variantele de mai sus sunt incorecte
7. Conform reglementărilor contabile capitalul propriu reprezintă:
   a. interesul rezidual al acţionarilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale;
   b. interesul rezidual al acţionarilor în capitalul unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale;
   c. valoarea acţiunilor deţinute de proprietarii unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale;
   d. interesul rezidual al acţionarilor în activele unei entităţi.

8, Cum se împart procedeele metodei contabilităţii?
9. Când începe exerciţiul financiar şi când se încheie?
10. Prezentaţi ecuaţia fundamentală a contabilităţii.

Răspunsuri: 1 –bunuri economice, drepturi si obligaţii; 2 –NU; 3 -d; 4-c; 5 –b; 6 –c; 7 –a;

I.1 CAZURI ŞI PROBLEME REZOLVATE

Problema 1.
Cu ajutorul următoarelor elemente: clădiri 125.000 lei, terenuri 150.000 lei şi bani în contul de la bancă 60.000 lei, încercaţi să construiţi un bilanţ contabil, bazat pe ecuaţia de echilibru contabil: BUNURI ECONOMICE = DREPTURI (obligaţii faţă de proprietari) + DATORII (obligaţii faţă de terţi).

REZOLVARE:
La întocmirea bilanţului trebuie să ştim **de unde provin clădirile şi banii** entităţii.
Considerăm că terenul este adus ca aport de către proprietari, clădirea este achiziţionată de la un furnizor, iar banii, jumătate sunt aduşi aport la capitalul social şi jumătate obţinuţi dimtr-un credit bancar (o datorie faţă de bancă).
Prin urmare, societatea deţine **bunuri economice** în valoare de 125.000 lei + 150.000 lei+ 60.000 lei = 335.000 lei,
Obligaţii faţă de proprietari: 150.000 lei + 30.000 lei = 180.000 lei.
Obligaţii faţă de terţi: 125.000 lei + 30.000 lei = 155.000 lei
Bunuri economice = Obligaţii faţă de proprietari + Obligaţii faţă de terţi

Clădiri 125.000 Terenuri 150.000 Bani 60.000	=	Capital social 180.000	+	Obligaţii faţă de furnizori 125.000 Obligaţii faţă de bancă 30.000

335.000 lei = 180.000 lei + 155.000 lei.

Problema 2
Doi asociaţi se hotărăsc să înfiinţeze o societate . Unul dintrei ei va aduce ca aport la capital un mijloc de transport evaluat la valoare de 15.000 lei, iar celălalt aduce ca aport bani în contul de la bancă 25.000 lei. Ei închiriază o clădire în care va funcţiona societatea a cărei valoare este de 750.000 lei, cumpără un utilaj la costul de 170.000 lei şi fac un împrumut bancar în valoare de 200.000 lei. Care este mărimea **activului net?**
REZOLVARE:
Ecuaţia activului net este: ACTIV NET = TOTAL ACTIV – DATORII
Activul cuprinde:

- mijlocul de transport adus ca aport la capitalul social 15.000 lei
- banii aduşi ca aport la capitalul social 25.000 lei
- utilajul achiziţionat 170.000 lei
- banii depuşi într-un cont la bancă 200.000 lei

TOTAL ACTIV = 410.000 lei
Clădirea închiriată nu aparţine societăţii şi nu se înscrie în activul acesteia.
Datoriile sunt formate din:

- datorii faţă de furnizorii utilajului 170.000 lei
- datorii faţă de banca de la care s-a primit împrumutul 200.000 lei

TOTAL DATORII 370.000 LEI
Activul net = 410.000 lei – 370.000 lei = 40.000 lei

Capitalul propriu cuprinde:

- aportul în natură mijloc de transport 15.000 lei
- aportul în bani 25.000 lei

CAPITAL PROPRIU = 40.000 lei

Activul net = Capitalul propriu = 40.000 lei

Problema 3

O societate are un stoc de marfă (calculatoare) achiziţionat în urmă cu doi ani la costul de achiziţie de 50.000 lei. Ţinând cont de deprecierea morală, se estimează că acestea vor putea fi vândute la preţul de 45.000 lei. Cu ce valoare trebuie să figureze în bilanţ stocul de marfă?

Dar dacă valoarea acestuia va creşte la 60.000 lei

RĂSPUNS:

Dacă valoarea actuală estimată a fi realizată prin vânzarea mărfurilor este 45.000 lei (mai mică decât valoarea sa contabilă) stocul ar trebui să figureze în bilanţ pentru 45.000 lei. Se va constata, **conform principiului prudenţei,** pierderea de 5.000 lei prin recunăaşterea unei deprecieri, dar în contul de marfă se va conserva costul istoric.

În schimb, dacă se estimează că se poate obţine suma de 60.000 lei la comercializarea stocului de marfă, aceasta va rămâne înregistrat în bilanţ la valoarea de 50.000 lei, chiar dacă valoarea sa va deveni mai mare.

Problema 4

SC X vinde mărfuri către SC Z la data de 15.12.N, în valoare de 30.000 lei. La data de 20.12.N se încasează 20.000 lei de la client. Restul se încasează pe data de 15.01.N+1m . Veniturile generate de această operaţie şi înregistrate în anul N sunt:

a.30.000 lei

b. 20.000 lei

c. veniturile aparţin anului N+1

Precizaţi principiul contabil care se aplică.

REZOLVARE:

Conform **principiului independenţei exerciţiului**, veniturile se vor înregistra în contabilitate pe măsura obţinerii lor şi nu a încasării. Aşadar, indiferent de momentul încasării veniturile vor fi înregistrate pe dat de 15.12.N pentru suma de 30.000 lei.

EXERCIŢII ŞI PROBLEME

1. Doi prieteni, Sanda şi Săndel, se hotărăsc să înfiinţeze o societate cu răspundere limitată cu obiect de activitate „confecţionare sandale”. Sanda este proprietara unei case şi deţine un cont la bancă în care are suma de 70.000 lei, iar Săndel are o maşina (2.000 lei), un teren (100.000 lei) şi un cont la bancă în lei (17.000 lei).

Capitalul social al societăţii înfiinţate este de 3.000 lei, iar contribuţia celor doi a fost astfel: Sanda a contribuit cu 600 lei pe care i-a depus în contul deschis de societate la o bancă, iar Săndel cu maşina sa şi suma de 400 lei.

Care este ecuaţia echilibrului contabil pentru societate şi care este averea celor doi după înfiinţarea societăţii?

După înfiinţare, societatea soliciţă şi obţine un credit bancar în valoare de 5.000 lei. Care este ecuaţia echilibrului contabil pentru societate şi care este averea celor doi după obşinerea creditului?

2. O societate are ca obiect de activitate „producţia de mobilier”. În vederea desfăşurării activităţii negociază şi semnează un contract cu un furnizor de plăci melaminate.

Valoarea contractului este de 70.000 lei. Cum se va modifica ecuaţia echilibrului contabil ca urmare a semnării acestui contract?

3. Contabilul şef cere un raport şefului secţiei de producţie despre producţia de pantaloni. Care sunt informaţiile pe care trebuie să le cuprindă raportul, astfel încât să prezinte interes pentru contabilitate?

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau	Bazele contabilităţii, Editura Universitatii, Bucureşti, 2012
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
C. G. Demetrescu	Istoria contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1998
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 2. BILANŢUL – STRUCTURI BILANŢIERE

După parcurgerea unităţii nr. 1 sunteţi familiarizaţi cu obiectul de studiu, cu structura şi cu noţiunile de bază ale contabilităţii, aţi înţeles rolul contabilităţii în cadrul sistemului informaţional, puteţi să enumeraţi şi să explicaţi procedeele specifice metodei contabilităţii. Sunteţi capabili acum, să definiţi obiectul contabilităţii, să explicaţi specificul obiectului contabilităţii, să arătaţi importanţa contabilităţii în sistemul informaţional, să identificaţi etaloanele (unităţile de măsură) în general, şi pe cele specifice contabilităţii, în special, să recunoaşteţi felurile contabilităţii,. Sunteţi pregătiţi acum pentru a continua studiul contabilităţii cu următoarele noţiuni:

Timp necesar: 60 minute

După parcurgerea acestei unităţi veţi fi familiarizaţi cu structurile de activ, capitaluri proprii şi datorii ale bilanţului, cu criteriile de clasificare şi aranjare în bilanţ a elementelor, cu principiile pe baza cărora se eliberează normele contabile şi care se subordonează obiectivului fundamental: imaginea fidelă a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, poziţiei financiare şi a rezultatului unităţii.

Studiind unitatea veţi fi capabili:

- ✓ **să folosiţi limbajul şi terminologia specifică;**
- ✓ **să definiţi criteriile de clasificare a elementelor componente ale bilanţului;**
- ✓ **să explicaţi modul de ordonare a acestora;**
- ✓ **să explicaţi structura bilanţului, ca procedeu specific metodei contabilităţii;**
- ✓ **să identificaţi locul unui element în bilanţ după caracteristicile acestuia.**
- ✓ **să identificaţi principiile metodei contabilităţii.**

00:00

2.1 Structuri bilanţiere de activ, capitaluri proprii şi datorii

Bilanţul contabil prezintă informaţii despre poziţia financiară a unei entităţi economice, respectiv despre active, capitaluri proprii şi datorii care sunt definite de reglementările contabile conforme cu directivele europene astfel:

Activul reprezintă o resursă controlată de entitate, provenită din evenimente trecute, de la care se aşteaptă beneficii economice viitoare.

Datoriile reprezintă obligaţii actuale ale entităţii economice, provenite din evenimente trecute, şi prin decontarea cărora se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse care încorporează beneficii economice. Stingerea datoriilor (obligaţiilor) se poate realiza sub formă de: plata în numerar, transfer de alte acive, prestarea de servicii, înlocuirea obligaţiei cu alta, etc.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor (asociaţilor sau acţionarilor) în activele unei societăţii după deducerea (achitarea) tuturor datoriilor sale.

Bilanţul este procedeul specific metodei contabilităţii prin care se prezintă poziţia financiară a entităţii economice în expresie valorică. Bilanţul realizează dubla reprezentare a poziţiei financiare în formă sintetică şi în expresie bănească.

2.1.1. Structuri bilanţiere privind activele

Conţinutul activului entităţii economice este clasificat în baza a două criterii: **modul de valorificare şi gradul de lichiditate ale bunurilor economice.**

Modul de valorificare a bunurilor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producţie, în care se consumă şi îşi transmit valoarea asupra produselor obţinute, inclusiv la felul cum se asigură reproducţia lor.

Gradul de lichiditate este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi în cursul circuitului lor.

Din punctul de vedere al criteriilor menţionate (modul de valorificare şi lichiditatea) se pot delimita următoarele structuri de activ: active imobilizate şi active circulante şi cheltuieli în avans.

A. Activele imobilizate, cuprind acele categorii de bunuri care au o existenţă durabilă în întreprindere (mai mare de un an) şi care nu se consumă la prima utilizare. În cadrul acestora se cuprind următoarele mari grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

Imobilizări corporale cuprind acele bunuri materiale (corporale, tangibile) care participă la procesul muncii cu întreaga lor valoare de utilitate dar care se consumă şi îşi transmit în mod treptat valoarea asupra costurilor noilor produse. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare îndeplinindu-şi funcţia continuu şi repetat fără a se integra în conţinutul material al noilor bunuri obţinute. Ceea ce se transmite este numai valoarea lor. În aceste condiţii valorificarea, implicit reproducţia imobilizărilor corporale se realizează pe calea amortizării, adică prin includerea în cheltuieli a unor cote-părţi din valoarea lor.

Ca valori de utilitate (întrebuinţare) imobilizările corporale cuprind:

- terenuri şi construcţii;
- instalaţii tehnice şi maşini;
- alte instalaţii, utilaje şi mobilier;
- avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

Terenurile sunt o categorie aparte de imobilizări corporale şi cuprind: terenurile agricole şi silvice, terenurile pentru construcţii, amenajările de terenuri şi alte categorii.

Terenurile şi clădirile sunt active separabile şi sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziţionate împreună.

Imobilizări necorporale sau intangibile, sunt imobilizări care nu se concretizează în bunuri, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. În mod concret în imobilizările necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire a societăţii, cheltuielile de cercetare aplicată şi dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică, alte drepturi şi valori similare, programele informatice şi fondul comercial.

- Cheltuielile de dezvoltare cuprind resursele economice alocate pentru tehnologiile noi, produsele noi şi investiţiile, eficiente în raport cu activitatea viitoare a unităţii patrimoniale.

- Cheltuielile de constituire cuprind acele valori economice de investiţie reprezentate de cheltuieli cu înfiinţarea, dezvoltarea şi fuziunea unităţilor patrimoniale: taxe şi alte cheltuieli de înregistrare şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de prospectare a pieţei şi de publicitate.

- Concesiunea, este o convenţie prin care o persoană fizică sau juridică dobândeşte dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului.

- Marca de fabrică, reprezintă sume investite de către întreprindere pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altora.

- Brevetul, este actul prin care se recunoaşte unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs (al cărui autor este).

- Licenţa, este dreptul câştigat de o altă persoană de a exploata un brevet de invenţie prin cumpărarea acestuia.

- Fondul comercial se recunoaşte, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate.

Când această diferenţă este negativă, fondul comercial rezultat se numeşte "fond comercial negativ".

Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale se realizează prin încorporarea anuală în cheltuieli a unei părţi din valoarea acestora.

Imobilizările financiare denumite şi **investiţii financiare pe termen lung,** cuprind valorile patrimoniale sub forma de participaţie la capitalul permanent al altor societăţi. precum şi titlurile de credit pe termen lung.

- Titlurile de participare, sunt hârtii de valoare sub formă de acţiuni, părţi sociale şi alte valori investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăţi.

Deţinerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei anumite influenţe notabile sau a unui control în managementul societăţilor emiţătoare de titluri.

Titlurile de valoare dobândite cu scopul realizării la o scadenţă (pe termen lung sau scurt) a unui beneficiu (fără a se interveni în gestiunea unităţii patrimoniale emitente) reprezintă o structură denumită ***titluri sub formă de interese de participare.***

– Creanţe legate de interesele de participare reprezintă drepturi ale întreprinderii născute din relaţiile de acordarea de împrumuturi întreprinderilor la care deţinem titluri de participare.

- Titlurile de credit pe termen lung sunt credite pe termen lung plasate de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăţi comerciale. Aceste credite sunt rambursate la termen fix, iar amortizarea acestora se realizează sub forma dobânzilor.

00: 15

B. Activele circulante, sunt acele bunuri care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producţie cu întreaga lor valoare de utilitate şi care se consumă şi îşi transmit dintr-o dată valoarea de utilitate şi valoarea asupra noului produs.

Sunt denumite şi ***active curente***.

Din punct de vedere economic şi financiar, activele circulante se caracterizează prin aceea că se află într-o continuă fluenţă valorică, ele îşi schimbă forma naturală şi funcţională (marfă, bani, creanţe) în cadrul stadiilor circuitelor economice (aprovizionare, producţie, desfacere). Cu ocazia

finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme concrete de mijloace circulante sunt înlocuite continuu cu exemplare noi de acelaşi fel.

Sub aspectul lichidităţii, caracteristica de bază a activelor circulante este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an: ele intră şi ies, în şi din unitate de mai multe ori sau cel puţin o dată în cursul unui exerciţiu financiar.

În funcţie de forma concretă pe care o îmbracă şi de funcţia pe care o îndeplinesc în cadrul ciclurilor de exploatare, activele curente se împart în: mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare şi mijloace circulante băneşti.

a) **Stocuri şi producţie în curs de execuţie (*mijloace circulante materiale*)** reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcţia de materii prime şi materiale, producţie în curs de execuţie, produse finite, mărfuri şi ambalaje. Ele intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii pentru a fi consumate în primele faze de fabricaţie ca materii prime şi materiale, sau pentru a fi vândute în situaţia în care au starea de mărfuri, produse finite, sau produse în curs de execuţie.

În sfera mijloacelor circulante materialele se mai includ şi materiale de natura obiectelor de inventar (care nu pot fi considerate imobilizări corporale, deoarece nu îndeplinesc cumulativ cele două condiţii necesare: valoare peste limita legală şi durată mai mare de un an), echipamentul de protecţie (protejează sănătatea), echipamentul de lucru (protejează îmbrăcămintea), îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, sculele, instrumentele, mecanismele, şi verificatoarele cu destinaţie specială.

b) **Creanţe** sau **valori în curs de decontare (*mijloace circulante în decontare*)** reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic prin noţiunea de **debitori.**

Debitorii întreprinderii sub forma creanţelor din vânzări sunt delimitate în contabilitate prin structurile de clienţi şi efecte comerciale de primit.

Efectele comerciale de primit sunt titluri de valoare sub formă de trată, bilete de ordin, cec şi warant, negociabile care fac dovada unei creanţe într-o sumă determinată şi plătibilă imediat sau într-un termen scurt. De exemplu, dacă întreprinderea a cumpărat materiale de la un furnizor, acestea pot fi plătite într-un timp relativ scurt faţă de termenul prevăzut în contract, astfel: fie furnizorul trimite odată cu factura, o trată, care dacă este acceptată (semnată), poate fi depusă la bancă şi furnizorul îşi încasează imediat contravaloarea materialelor, fie clientul din proprie iniţiativă emite un bilet la ordin pe numele furnizorului, care, de asemenea, este depus la bancă, furnizorul îşi încasează imediat contravaloarea materialelor.

Creanţele care nu aparţin propriu-zis ciclului de exploatare sunt delimitate prin structurile:

- decontările cu asociaţii privind aportul în natură sau bani la capitalul social, subscris şi nedepus;
- creanţele reprezentate de relaţiile de decontare cu personalul, bugetul statului, asigurările şi protecţia socială;
- creanţele din decontările în cadrul grupului de societăţi sau în cadrul relaţiilor de participare;
- alţi debitori pentru creanţele din vânzarea titlurilor de plasament, vânzarea imobilizărilor, debitori din reclamaţii şi litigioşi, debitori din pagube aduse patrimoniului.

În sfera creanţelor se pot include **valorile** şi **dobânzile de încasat,** deoarece gradul lor de lichiditate este diferit faţă de lichidităţi, deşi există păreri potrivit cărora pot fi considerate disponibilităţi băneşti.

c) **Investiţii pe termen scurt** sau **plasamente de trezorerie** sunt reprezentate de acţiunile deţinute la entităţile afiliate şi a altor investiţii pe termen scurt, obligaţiunile emise şi răscumpărate, obligaţiunile achiziţionate şi alte valori mobiliare achiziţionate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiţii pe termen scurt intră şi depozitele bancare pe termen scurt.

Titlurile de plasament sau investiţii financiare pe termen scurt, sunt titluri de valoare achiziţionate cu scopul realizării unui câştig pe termen scurt. Sunt compuse din acţiuni şi obligaţiuni dobândite pe termen scurt cu scopul revânzării lor la un preţ mai mare, realizând un câştig reprezentat de diferenţa dintre preţul de vânzare (cesiune) mai mare şi preţul de achiziţie. Se deosebesc de titlurile de participare având o perioadă de rotaţie mai mică de un an.

d) **Casa şi conturi la bănci** cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilităţile în lei şi valută, cecurile entităţii, creditele bancare pe termen scurt, precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturile curente.

Disponibilităţile băneşti în lei şi devize sunt mijloace care îmbracă efectiv forma de bani, fiind delimitate în: numerar în casierie, disponibil în conturi curente şi de disponibil, disponibil bănesc în devize liber convertibile, acreditive.

Categoria de disponibilităţi băneşti include şi avansurile de trezorerie, care reprezintă disponibilităţile băneşti repartizate spre a fi girate de către administratori sau angajaţi subordonaţi din cadrul subunităţilor întreprinderii.

00: 45

Alte valori delimitează acele active existente în casieria întreprinderii care îmbracă forma concretă de timbre poştale şi fiscale, tichete de călătorie, bilete de tratament şi odihnă etc.

C. Cheltuielile în avans sunt cheltuieli înregistrate în perioada „N" dar transferate asupra rezultatului perioadei „N+1",. În această categorie se află chiriile plătite anticipat, primele de asigurare plătite anticipat, abonamente şi alte cheltuieli efectuate în avans.

Activele circulante se caracterizează prin:
……
.....
şi cuprind: .....
……
.....

2.1.2. Structuri bilanţiere privind capitalurile proprii şi datoriile (pasivele)

00:50

Pasivul prin componenţa sa reflectă modul de finanţare a bunurilor economice şi gradul de exigibilitate al surselor de finanţare. Potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene noţiunea de pasiv a fost înlocuită cu termenii de capitaluri proprii şi datorii.

Finanţarea bunurilor economice se referă la modul de dobândire economică şi susţinere financiară a activului titularului de patrimoniu. Pentru procurarea bunurilor economice, o întreprindere foloseşte finanţarea proprie şi finanţarea străină.

Finanţarea proprie a activului este făcută direct de proprietarul ei, care aduce contribuţia sa materială sub formă de capital personal - în cazul întreprinderilor individuale, sau capital social - în cazul societăţilor, la care se mai adaugă autofinanţarea (capitalizarea profitului).

Finanţarea străină este asigurată de terţe persoane în raport cu titularul de patrimoniu, realizată prin credite bancare, cumpărări de obligaţiuni, credite comerciale etc.

Corespunzător celor (două categorii de finanţări, sursele de finanţare se împart în surse proprii (capitaluri proprii) şi surse străine (datorii).

Exigibilitatea surselor de finanţare se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadenţă poate fi mai mare sau mai mic decât exerciţiul financiar, după cum datoriile sunt pe termen lung sau pe termen scurt.

În funcţie de gradul de exigibilitate sursele de finanţare se împart în surse permanente (capital permanent) şi în surse curente. Sursele permanente sunt formate din sursele proprii şi sursele străine pe termen lung, iar sursele curente sunt corespunzătoare datoriilor pe termen scurt.

A) **Capitalurile proprii** corespund finanţării proprii a bunurilor aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii. Din structura acestora fac parte: capitalul social, primele legate de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul exerciţiului.

Capitalul propriu este sursa proprie permanentă. Aceasta are un caracter avansabil. El se constituie la înfiinţarea întreprinderii, fiind condiţia de existenţă şi funcţionare a acesteia. La întreprinderile private individuale formarea capitalului propriu „capital individual" are loc pe calea aportului personal; la întreprinderile asociative „capitalul social" se formează prin aportul în bani şi sub formă de bunuri aduse de asociaţi.

- **Capitalul social** se diferenţiază în capital subscris nevărsat (nedepus) şi în capital subscris vărsat (depus).

Capitalul subscris nevărsat este cel pe care proprietarii s-au angajat să-l aporteze, în momentul înfiinţării societăţii. Capitalul subscris vărsat este partea din capitalul subscris care a fost efectiv aportat de către proprietari şi se află la dispoziţia societăţii.

În timpul funcţionării societăţii, capitalul propriu se poate majora prin emisiunea de acţiuni noi reprezentate de aporturi noi în bani şi în natură, precum şi printr-o serie de operaţiuni interne, cum sunt: încorporarea rezervelor, primelor în capital, precum şi cotele-părţi din profit repartizate la capital, conversia obligaţiunilor în acţiuni.

Reducerea capitalului unei societăţi se efectuează prin rambursarea către acţionari a unei părţi din capital atunci când societatea consideră capitalul supradimensionat în raport cu activitatea sa. De asemenea, reducerea capitalului poate avea loc prin acoperirea pierderilor înregistrate anterior.

Întreprinderea mai constituie în mod curent, în funcţie de nevoi, o serie de **fonduri proprii cu scop determinat** şi caracter consumabil. Crearea acestor fonduri are loc la fiecare an prin autofinanţare, adică prin repartizarea unor cote-părţi din profit, iar utilizarea lor se face în scopul susţinerii financiare a investiţiilor şi creşterii activelor circulante ale entităţii patrimoniale.

- **Primele de capital** se constituie prin autofinanţare fiind determinate de operaţiuni de creştere a capitalului prin aporturi noi, prin includere în preţul de vânzare al acţiunilor când valoarea de emisie este superioară valorii nominale a acestora, sau prin fuziune în cazul diferenţei dintre valoarea contabilă şi valoarea nominală a acţiunilor la fuziunea a două sau mai multor societăţi. Primele constituite sunt utilizate în scopul majorării capitalului şi a rezervelor.

- **Rezervele din reevaluare** sunt create la reevaluarea imobilizărilor corporale şi a celor financiare din diferenţa favorabilă dintre valoarea justă şi valoarea contabilă a acestora. Plusul de valoare al activelor (valoarea actuală justă mai mare decât valoarea contabilă de înregistrare) reprezintă în pasiv o structură distinctă cât timp activele respective există în patrimoniu (nu au fost amortizate sau vândute). Micşorarea parţială sau totală a valorii activelor prin amortizare sau vânzare antrenează transferul (parţial sau total) al rezervelor din reevaluare la rezerve.

- **Rezervele** se constituie în scopul conservării capitalului în anii în care exerciţiul financiar se încheie cu pierderi. Acestea se constituie tot pe calea autofinanţării, prin capitalizarea durabilă a profitului şi a altor surse destinate prin lege.

Rezervele se structurează în: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve din surplusul de rezerve din reevaluare şi alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual într-o anumită cotă din profitul brut. Destinaţia rezervelor legale este protejarea capitalului, în exerciţiile financiare încheiate cu pierderi.

Rezervele statutare se constituie din profitul net, conform statutului societăţii sau prin clauze contractuale, cu scopul asigurării unor dividende în exerciţiile financiare cu rezultate slabe sau chiar cu pierderi.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor, cu respectarea prevederilor legale.

- **Rezultatul exerciţiului** se determină ca difernţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului. Poate fi profit, în cazul în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau pierdere (sursă de finanţare negativă) dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

- **Rezultatul reportat** evidenţiază rezultatul exerciţiilor precedente şi poate fi profit nerepartizat încă sau pierdere neacoperită încă. Poate proveni şi din corectarea erorilor contabile din anii precedenţi. Această sursă are un caracter provizoriu. În momentul repartizării profiturilor, sursa provizorie se transformă, după caz, în fonduri cu scop determinat, sau în rezerve.

Exigibilitatea se referă la: .....
.....
Capitalul propriu reprezintă:.....
.....
şi cuprinde: .....
.....

01: 05

B) Sursele străine denumite şi datorii, obligaţii sau capital străin, exprimă fondurile sau capitalurile fumizate de terţi pentru care unitatea patrimonială trebuie să restituie echivalentul valoric sau să acorde o prestaţie. Acestea cuprind împrumuturile acordate de bănci sau alte instituţii de creditare, precum şi datoriile create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii cu alte persoane fizice şi juridice. Sursele străine sunt prezente şi funcţionează din momentul naşterii obligaţiilor faţă de terţi şi până în momentul rambursării (în cazul creditelor) şi a plăţii (în cazul datoriilor generate de relaţiile de decontare), după caz.

Asimilate datoriilor sunt şi provizioanele şi veniturile înregistrate în avans.

Toate obligaţiile cu termen de scadenţă mai mare de un an sunt purtătoare de dobândă, iar creditele primite sunt purtătoare de dobândă, indiferent dacă sunt pe termen lung, mijlociu sau scurt.

Persoanele fizice sau juridice faţă de care unitatea are obligaţii sunt denumite generic **creditori.**

Din structura surselor străine fac parte: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri, datoriile comerciale, datoriile fiscale, datoriile salariale şi sociale şi datoriile faţă de asociaţi şi acţionari.

Datoriile se diferenţiază, în funcţie de exigibilitate în datorii pe termen lung (cu exigibilitate mai mare de un an) şi datorii pe termen scurt.

Datoriile pe termen scurt: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an: O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită şi datorie curentă, atunci când:

a) se aşteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entităţii; sau

b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Creditele bancare şi împrumuturile de titluri care sunt denumite şi datorii financiare exprimă creditele primite de la instituţiile de creditare şi împrumuturile primite pe bază de obligaţiuni emise de titularul de patrimoniu.

Obligaţiunile reprezintă titluri de credit sau de valoare emise de unitate, prin plasarea cărora se obţine un împrumut. Titularul de patrimoniu care emite un astfel de împrumut se angajează să ramburseze titlurile la termen şi să plătească o dobândă pe bază de cupon.

Datoriile comerciale sunt angajamente în curs de decontare faţă de furnizori pentru aprovizionări de materiale, mărfuri, lucrări executate şi servicii prestate. Aceste obligaţii sunt delimitate prin structurile de furnizori dacă angajamentele se decontează în termen normal prevăzut în contracte şi prin structura de efecte comerciale de plată dacă plata se face imediat sau într-un timp scurt. În categoria datoriilor comerciale se includ şi avansurile primite de la clienţi în contul bunurilor de livrat, lucrărilor de executat, serviciilor de prestat.

Efectele de plată reprezintă obligaţii de plată faţă de furnizori stabilite pe bază de efecte comerciale.

Datoriile fiscale, salariale şi sociale exprimă în ordine: obligaţiile din impozite şi taxe faţă de bugetul statului, din salarii şi stimulente faţă de personalul unităţii, precum şi obligaţiile sociale pentru pensia suplimentară pentru asigurări de sănătate şi asigurare în caz de şomaj.

Datoriile faţă de asociaţi reprezintă obligaţiile faţă de acţionari sau asociaţi pentru capitalul de rambursat, dividendele de plată, datoriile în cadrul grupului privind fondurile puse la dispoziţia societăţii comerciale de către întreprinderile asociate sau de către cele cu care are relaţii de participare.

02:30

Creditorii diverşi reprezintă obligaţiile care nu sunt incluse în categoriile prezentate mai sus. Exemplu: datorii din sume încasate şi necuvenite etc.

Datoriile reprezintă:.....
.....
Tipuri de datorii:.....
.....

02: 35

C. Provizioanele se constituie în scopul acoperirii pierderilor prin prelevări din rezultat pe seama cheltuielilor. Şi provizioanele se constituie tot pe calea autofinanţării, prin includerea unor cote în cheltuieli.

Provizioanele se constituie pentru acele datorii viitoare a căror realizare sau plată este probabilă, dar pentru care nu se cunoaşte cu precizie valoarea sau termenul de decontare. Exemple de provizioane: litigiile, amenzile şi penalităţile, despăgubirile, daunele şi alte datorii incerte, cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanţie, cheltuielile cu reparaţiile capitale eşalonate pe mai multe exerciţii etc.

D. Veniturile în avans cuprind veniturile înregistrate în avans şi subvenţiile pentru investiţii.

Veniturile înregistrate în avans sunt venituri realizate în perioada curentă dar care se referă la perioada următoare, când vor fi şi transferate asupra rezultatului.

Exemplu: în luna decembrie anul N s-au facturat şi încasat chirii în sumă de 7.000 lei, chirii aferente lunilor ianuarie şi februarie anul N+1.

Subvenţiile pentru investiţii sau subsidiile de capital sunt obţinute de la buget sau de la alte întreprinderi interesate, pentru finanţarea unor investiţii şi pentru a finanţa activităţi pe termen lung.

Un rol deosebit în reprezentarea patrimoniului revine valorilor rectificative şi valorilor de regularizare, care asigură corectarea prin majorare sau diminuare a valorii unor elemente de activ sau pasiv, stabilindu-se valoarea lor reală.

02: 50

Valori (poziţii) rectificative

Sunt valori care corectează valoarea unor structuri bilanţiere pentru a asigura stabilirea valorii lor reale care trebuie reflectată în bilanţ. Valorile rectificative includ amortizările şi ajustările pentru deprecierea valorii activelor,.

Amortizările reprezintă deprecieri de valoare a activelor imobilizate cu caracter ireversibil, datorită uzurii fizice sau morale. Amortizările reprezintă o structură de rectificativă a unui element de activ, constituită prin includerea în cheltuieli.

Ajustările pentru deprecierea valorii activelor sunt structuri rectificative corespunzătoare reducerii reversibile a valorii activelor, datorată unor cauze conjuncturale, cum sunt: reducerea cursului bursier al titlurilor de participare, apariţia stocurilor cu mişcare lentă sau fără mişcare etc.

REZUMAT:

Conţinutul activului bilanţier este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare şi gradul de lichiditate ale bunurilor economice.

Pasivul, prin componenţa sa, reflectă modul de finanţare a bunurilor economice şi gradul de exigibilitate al surselor de finanţare.

Structura activului	Active imobilizate	imobilizări necorporale
		imobilizări corporale
		imobilizări financiare
	Active circulante	stocuri
		creanţe
		investiţii pe termen scurt
		casa şi conturi la bănci
	Cheltuieli în avans	
Structura pasivului	Capital propriu	Capital social
		Prime de capital
		Rezerve din reevalure
		Rezerve
		Rezultatul reportat
		Rezultatul curent
	Datorii	
	Provizioane	
	Venituri in avans	

Principiile contabile sunt următoarele

1. **Principiul continuităţii activităţii**
2. **Principiul permanenţei metodelor**
3. **Principiul prudenţei**
4. **Principiul necompensării**
5. **Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere.**
6. **Principiul prevalenţei economicului asupra juridicului**
7. **Principiul evaluării separate a activelor şi datoriilor**
8. **Principiul independenţei exerciţiului**
9. **Principiul pragului de semnificaţie**

EVALUARE
Timp necesar: 20 min

ÎNTREBĂRI:

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau	Bazele contabilităţii, Editura Universitatii, Bucureşti, 2012
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 3. MODELE DE BAZĂ PRIVIND POZIŢIA FINANCIARĂ ŞI REZULTATUL OBŢINUT

După parcurgerea unităţii de învăţare nr. 1 şi 2 sunteţi familiarizaţi cu noţiunea şi conţinutul metodei contabilităţii, cu trăsăturile metodei contabilităţii şi importanţa acestora, cu procedeele folosite de metoda contabilităţii şi cu principiile pe baza cărora se eliberează normele contabile şi care se subordonează obiectivului fundamental: imaginea fidelă a poziţiei financiare şi a rezultatului unităţii. Sunteţi capabili să folosiţi limbajul şi terminologia specifică, să definiţi metoda contabilităţii, să explicaţi conţinutul metodei contabilităţii, să enumeraţi şi să explicaţi procedeele specifice metodei contabilităţii, să identificaţi principiile metodei contabilităţii.

Timp necesar: 150 minute

După ce v-aţi însuşit procedeele şi principiile metodei contabilităţii, în această unitate vă veţi familiariza cu un procedeu specific metodei contabilităţii: bilanţul contabil, studiind modele de bilanţ şi funcţiile acestuia. Veţi studia şi efectele operaţiilor economice şi financiare asupra bilanţului contabil, tipuri de modificări produse de acestea, precum şi structura contului de rezultate.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi bilanţul contabil;**
- ✓ **să prezentaţi structura bilanţului;**
- ✓ **să delimitaţi modelele de bilanţ;**
- ✓ **să interpretaţi ştiinţific funcţiile bilanţului contabil;**
- ✓ **să exemplificaţi tipurile de modificări bilanţiere;**
- ✓ **să definiţi contul de rezultate.**

3.1 BILANŢUL – MODEL PRIVIND POZIŢIA FINANCIARĂ

3.1.1. Definirea, conţinutul şi structura bilanţului

00:00

Bilanţul este procedeul specific al metodei contabilităţii, prin care se prezintă situaţia financiară a întreprinderii. Bilanţul realizează dubla reprezentare a activelor, capitalului popriu şi datoriilor în formă sintetică şi în expresie bănească.

Etimologic termenul de bilanţ derivă din latină „bi" „lanx" semnificând cântar cu două talere, simbolizând echilibrul (valoric) între două mărimi egale: activul şi pasivul (capitaluri proprii + datorii) bilanţier. **Activul** reprezintă, în expresie bănească, bunurile economice privite din punctul de vedere al formelor de existenţă şi al destinaţiei lor, având drept caracteristică mişcarea şi transformarea lor continuă în cadrul activităţii întreprinderii. **Pasivul** reprezintă, în expresie bănească, sursele de proveniență a mijloacelor (bunurilor), fiind determinate ca volum şi structură, de mijloacele a căror proveniență o exprimă.

Fiind întocmit la sfârşitul perioadei de gestiune bilanţul reflectă atât mijloacele şi sursele existente la momentul respectiv (final), cât şi rezultatele economico-financiare ale perioadei raportate. Rezultatele favorabile – beneficiile (profitul) semnifică sursa asimilată celor proprii, aferentă surplusului de mijloace din activ obţinute din activitatea proprie (rentabilă) din perioada raportată. Pierderile (rezultate nefavorabile) semnifică mijloace consumate în cursul perioadei şi nerecuperate din venituri proprii la sfârşitul perioadei cu activitate nerentabilă. În varianta reprezentării rezultatului în pasivul bilanţului, ca o componentă a surselor proprii de finanţare, rezultatul pozitiv – profit se înscrie cu semnul (+) iar rezultatul negativ – pierdere, se înscrie cu semnul (-).

Modelul de principiu al bilanţului asigură reprezentarea poziţiei financiare în ansamblu, structurat în activ şi pasiv, care realizează gruparea elementelor componente după criteriile menţionate. Astfel, bilanţul se constituie într-un model structural şi global, care grupează, sistematizează şi sintetizează elementele, în expresie valorică, la un moment dat.

ACTIV BILANŢ CONTABIL încheiat la data de .. PASIV

Indicatori	Exerciţiul		Indicatori	Exerciţiul	
	N	N-1		N	N-1
1. ACTIVE IMOBILIZATE Imobilizări necorporale Imobilizări corporale Imobilizări financiare 2. ACTIVE CIRCULANTE Stocuri Creanţe Investiţii pe termen scurt Casa şi conturi la bănci 3. CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS			1. CAPITALURI PROPRII a) Capital social b) Rezerve c) Rezultat (profit (+) sau pierdere (-)) d) Alte capitaluri proprii 2. PROVIZIOANE 3. DATORII a) Împrumuturi şi datorii financiare b) Alte datorii 4. VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS		

Indicatorii bilanţieri prin care sunt grupate şi generalizate elementele de activ şi pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanţ. Fiecare element de activ şi de pasiv constituie, după caz, un post de activ sau de pasiv. Posturile sunt grupate şi sistematizate în CAPITOLE şi GRUPE de activ, respectiv de pasiv.

Ordonarea posturilor de activ se face[4] în sensul invers al gradului de lichiditate al elementelor de activ; în pasiv ordinea de dispunere a posturilor este inversă exigibilităţii surselor de finanţare (elementelor de pasiv).

Remarcă: deşi bilanţul este model static, includerea a două serii de valori succesive (exerciţiul N şi N-1) permite o cunoaştere a dinamicii înregistrate la indicatorii de activ şi pasiv, prin prezentarea datelor privind mărimea fiecărui element bilanţier la începutul şi la sfârşitul exerciţiului financiar.

00:15

Care sunt elementele structurale de activ?

……
……
……
……

Care sunt elementele de capital propriu?

……
……

Care sunt elementele structurale de datorii?

……
……
……

00:25

[4] În modelul de bilanţ contabil din România. În sistemul de contabilitate anglo-saxon ordinea de dispunere a posturilor bilanţiere este inversă: în activ, ordinea descrescătoare a lichidităţii lor, în pasiv, ordinea descrescătoare a exigibilităţii lor.

3.1.2. Modele privind bilanţul contabil

Modelul de principiu prezentat mai sus reprezintă „bilanţul cu secţiuni separate" numit şi „bilanţ cont", având la bază ecuaţia fundamentală:

ACTIV = CAPITAL PROPRIU + DATORII

Bilanţul poate fi prezentat şi sub formă de „listă „sau „diferenţă", ca expresie a următoarei variante a ecuaţiei fundamentale:

ACTIV – DATORII = CAPITAL PROPRIU

Modelul de principiu al bilanţului listă se prezintă în tabelul:

BILANŢ CONTABIL
încheiat la data de ...

- simplificat -

Indicatori	**Exerciţiul**	
	N	**N-1**
▪ Active imobilizate + Active circulante + Cheltuieli înregistrate în avans (=) **Total Activ** - Datorii pe termen scurt sau datorii curente (=) **Total active minus datorii curente** - Datorii pe termen lung - Provizioane - Venituri înregistrate în avans (=) **Capitaluri proprii**		

Utilizarea modelului de bilanţ cu secţiuni separate a fost înlocuită în Europa continentală cu utilizarea modelului „listă" în ultimele decenii; similar s-a realizat în cadrul reformei contabilităţii în România.

3.2 TIPURI DE MODIFICĂRI BILANŢIERE

Operaţiile economice şi financiare care au loc în legătură cu elementele bilanţiere, modifică echilibrul static dintre bunurile economice şi sursele lor de finanţare reflectate cu ajutorul bilanţului. Ca exemple de operaţii economice şi financiare care au loc în activitatea entităţilor economice pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaţilor; plata lucrărilor şi serviciilor prestate de terţi; obţinerea de produse finite din procesul de producţie; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor vândute la clienţi; primirea de credite de la bănci; plata diferitelor obligaţii faţă de terţi, etc. Asemenea operaţii economice şi financiare produc continuu modificări în volumul şi structura elementelor bilanţiere ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanţ corespunzătoare elementelor respective. Indiferent cum se numesc elementele, modificările se prezintă sub formă de creşteri sau micşorări, dar se menţine în permanenţă egalitatea bilanţieră ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII

sau ACTIV = PASIV[5].

Aceste modificări se pot sistematiza în două tipuri fundamentale: modificări de volum şi modificări de structură, sistematizate fiecare pe două categorii, după cum urmează.

Există operaţii economice şi financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, adică în structura bunurilor economice, în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operaţii economice şi financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanţare în sensul creşterii unui element şi concomitent şi cu aceeaşi sumă se micşorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operaţii economice şi financiare produc modificări concomitent şi cu aceeaşi sumă, atât în structura cât şi în volumul elementelor patrimoniale din activul şi pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ şi a unui element de pasiv, totalul bilanţului modificându-se şi el în acelaşi sens, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Exemple:

00:60

Pentru evidenţierea tipurilor de modificări privind activul şi pasivul unităţii patrimoniale se porneşte de la un bilanţ iniţial simplificat, cu un număr redus de posturi.

ACTIV	BILANŢ INIŢIAL	PASIV	
POSTURI	SOLDURI INIŢIALE	POSTURI	SOLDURI INIŢIALE
- Instalaţii tehnice	10.000	- Capital social	14.000
- Materii prime	2.000	- Rezerve	3.000
- Clienţi	3.000	- Furnizori	8.000
- Disponibil bancă	15.000	- Impozit pe profit	5.000
TOTAL	30.000	TOTAL	30.000

Din acest bilanţ iniţial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuaţia dublei reprezentări a patrimoniului (A=P).

În continuare, se presupune că în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanţului iniţial au loc următoarele operaţii economice şi financiare:

Operaţia I. Se încasează de la clienţi prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 2.000 lei. În urma acestei operaţii se produce o creştere în activul bilanţului la postul „Disponibil la bancă" cu suma de 2.000 lei şi anume de la 15.000 lei la 17.000 lei, reprezentând creşterea disponibilităţilor în contul întreprinderii de la bancă şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, o micşorare tot în activul bilanţului, la postul „Clienţi" şi anume, de la 3.000 lei la 1.000 lei, care reprezintă micşorarea dreptului de creanţă a unităţii asupra clienţilor.

Bilanţul întocmit după efectuarea şi înregistrarea acestei operaţii economice se prezintă astfel:

BILANŢ

întocmit după înregistrarea operaţiei I

ACTIV				PASIV			
Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi iniţiale	Solduri Iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale
Instalaţii tehnice	10.000		10.000	Capital social	14.000		14.000

[5] Deşi noţiunea de PASIV nu e folosită de reglementările contabile aplicabile în prezent, considerăm că în scop didactic aceasta facilitează înţelgerea modifiărilor bilanţiere.

Materii prime	2.000		2.000	Rezerve	3.000		3.000
Clienţi	3.000	- 2.000	1.000	Furnizori	8.000		8.000
Disponibil la bancă	15.000	+ 2.000	17.000	Impozit pe profit	5.000		5.000
TOTAL	30.000	0	30.000	TOTAL	30.000		30.000

Din noul bilanţ se observă că faţă de bilanţul precedent, operaţia economică a produs modificări numai în activ, adică în structura bunurilor economice, pasivul, respectiv sursele de finanţare, rămânând neschimbate. Întrucât s-a mărit un post şi concomitent şi cu aceeaşi sumă s-a micşorat alt post, totalul activului şi deci şi al bilanţului au rămas nemodificate.

Dacă în ecuaţia dublei reprezentări, se introduc modificările determinate de influenţa operaţiei I, pe care o notăm „x", se constată că egalitatea bilanţieră se menţine, aşa cum rezultă din următoarea ecuaţie:

$$A+x-x = P$$

Înlocuind în această ecuaţie datele care au stat la baza operaţiei I, egalitatea bilanţieră se prezintă astfel:

30.000 -2.000 +2.000 = 30.000,
deci: 30.000 = 30.000

Operaţia II. Se înregistrează majorarea capitalului întreprinderii cu 3.000 lei pe seama rezervelor existente.

În urma acestei operaţii economice se produce o creştere în pasivul bilanţului la postul „Capital social" cu suma de 3.000 lei şi anume, de la 14.000 lei la 17.000 lei, reprezentând creşterea capitalului social şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, a avut loc o scădere la postul de „Rezerve" de la 3.000 lei la 0 lei, care reprezintă utilizarea în întregime a rezervelor.

Bilanţul întocmit după efectuarea şi înregistrarea acestei operaţii se prezintă astfel:

BILANŢ
întocmit după înregistrarea operaţiei II

ACTIV				**PASIV**			
Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi iniţiale	Solduri Iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale
Instalaţii tehnice	10.000		10.000	Capital social	14.000	+ 3.000	17.000
Materii prime	2.000		2.000	Rezerve	3.000	-3.000	0
Clienţi	1.000		1.000	Furnizori	8.000		8.000
Disponibil la bancă	17.000		17.000	Impozit pe profit	5.000		5.000
TOTAL	30.000		30.000	TOTAL	30.000	0	30.000

Rezultă că faţă de bilanţul întocmit anterior, operaţia II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanţare, activul, respectiv bunurile economice, rămânând neschimbate. Deoarece, s-a mărit un post şi concomitent şi cu aceeaşi sumă s-a micşorat alt post tot din pasiv, totalul pasivului şi deci al bilanţului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuaţia dublei reprezentări, se introduc modificările produse de operaţia II, pe care le notăm cu „y", se constată că egalitatea bilanţieră se menţine:

$$A = P+y-y$$

de unde, reducând „+y" cu „-y" rezultă că

A = P

Înlocuind în ecuaţia dublei reprezentări modificările produse de operaţia II**,** rezultă:

30.000 = 30.000+3.000-3.000,

deci: 30.000 = 30.000

Operaţia III. Se primesc materii prime aprovizionate de la un furnizor cu factură pentru suma de 1.500 lei. Operaţia produce o creştere în activul bilanţului la postul „Materii prime" şi anume de la 2.000 lei la 3.500 lei şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o creştere în pasivul bilanţului la postul „Furnizori" şi anume de la 8.000 lei la 9.500 lei.

Bilanţul întocmit după efectuarea operaţiei III se prezintă astfel:

BILANŢ

întocmit după înregistrarea operaţiei III

ACTIV				**PASIV**			
Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi iniţiale	Solduri Iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale
Instalaţii tehnice	10.000		10.000	Capital social	14.000		17.000
Materii prime	2.000	+1.500	3.500				
Clienţi	1.000		1.000	Furnizori	8.000	+1.500	9.500
Disponibil la bancă	17.000		17.000	Impozit pe profit	5.000		5.000
TOTAL	30.000	+1.500	31.500	TOTAL	30.000	+1.500	31.500

Se constată că faţă de bilanţul precedent, operaţia III a produs modificări în ambele părţi ale bilanţului, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura surselor de finanţare, în sensul creşterii concomitente şi cu aceeaşi sumă a unui post de activ şi a altui post de pasiv. În aceste condiţii, totalul bilanţului, respectiv al activului şi pasivului a crescut cu aceeaşi sumă, deci s-a modificat şi volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanţieră se menţine.

Dacă în ecuaţia dublei reprezentări stabilită după operaţia anterioară se introduc modificările determinate de operaţia III, pe care le notăm cu „z", aceasta ia forma:

A+z=P+z

Înlocuind în această ecuaţie datele din operaţia III, egalitatea bilanţieră se menţine, astfel:

30.000+1.500 = 30.000+1.500

deci: 31.500 = 31.500

Operaţia IV: Se plăteşte din disponibilul existent în contul de la bancă, o obligaţie faţă de stat privind impozitul pe profit.

În urma acestei operaţii se produce o micşorare în activul bilanţului la postul „Disponibil la bancă" cu suma de 5.000 lei şi anume de la 17.000 lei la 12.000 lei, reprezentând micşorarea disponibilităţilor băneşti ale unităţii de la bancă şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă o micşorare în pasivul bilanţului la postul „Impozit pe profit" şi anume de la 5.000 lei la 0, reprezentând scăderea obligaţiei întreprinderii faţă de stat. Bilanţul întocmit după operaţia IV se prezintă astfel:

BILANŢ

întocmit după înregistrarea operaţiei IV

ACTIV				**PASIV**			
Posturi	Solduri iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale	Posturi iniţiale	Solduri Iniţiale	Modificări (±)	Solduri finale
Instalaţii	10.000		10.000	Capital	14.000		17.000

tehnice				social			
Materii prime	2.000		3.500				
Clienţi	1.000		1.000	Furnizori	8.000		9.500
Disponibil la bancă	17.000	-5.000	17.000	Impozit pe profit	5.000	-5.000	5.000
TOTAL	31.500	-5.000	26.500	TOTAL	31.500	-5.000	26.500

Din acest bilanţ reiese că operaţia IV a produs modificări tot în ambele părţi ale acestuia ca şi operaţia precedentă, adică atât în activ în structura bunurilor economice, cât şi în pasiv în structura surselor de finanţare, dar în sensul scăderii concomitente şi cu aceeaşi sumă a unui post de activ şi a altuia de pasiv. În aceste condiţii, totalul bilanţului, adică al activului şi pasivului a scăzut cu aceeaşi sumă, modificându-se astfel şi volumul elementelor patrimoniale, dar menţinându-se egalitatea bilanţieră.

Dacă în ecuaţia dublei reprezentări stabilită după înregistrarea operaţiei III se introduc modificările determinate de influenţa operaţiei IV, pe care le notăm cu „v", se constată că egalitatea bilanţieră se menţine, astfel:

$$A\text{-}v = P\text{-}v$$

01:30

Înlocuind în această ecuaţie datele din operaţia IV, egalitatea bilanţieră se prezintă astfel:

31.500-5.000 = 31.500-5.000

deci: 26.500 = 26.500

Ce tipuri de modificări bilanţiere produc următoarele operaţii?

1. Se încasează numerar, de la clienţi suma de 500 lei

.....

2. Se majorează capitalul social prin încorporarea rezervelor (200 lei)

.....

3. Se plătesc salarii în avans 800 lei

.....

01:45

Exemplificarea tipurilor de modificări s-a făcut cu ajutorul unor operaţii economice şi financiare simple, care au produs modificări, de fiecare dată, concomitent şi cu aceeaşi sumă, numai la două posturi din bilanţ, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie unul în activ şi celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a unităţilor patrimoniale există însă şi operaţii economice şi financiare, cu un conţinut complex, care determină modificarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a mai mult de două posturi din bilanţ. Însă, indiferent de complexitatea operaţiilor economice, acestea se pot descompune în mai multe operaţii simple, iar modificările pe care le produc în activul şi pasivul unităţii, indiferent de natura lor, se vor încadra în unul din cele patru tipuri exemplificate anterior.

Din punctul de vedere al modului cum influenţează posturile şi totalurile bilanţului, cele patru tipuri de operaţii economice se pot grupa în două categorii şi anume:

- operaţii economice care produc modificări numai în structura activului sau pasivului, fără a influenţa volumul (totalul) bilanţului; în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operaţii. Acestea se pot numi **modificări de structură,** şi;
- operaţii economice care produc modificări atât în structura activului şi pasivului, cât şi în volumul (totalul) bilanţului; în această grupă încadrându-se tipurile III şi IV. Acestea se pot numi **modificări de volum.**

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului, egalitatea bilanţieră se menţine permanent. Aceasta, întrucât în cazul fiecărei operaţii economice s-a produs de fiecare dată, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o dublă modificare; de sens contrar, atunci când au fost influenţate posturile din aceeaşi parte a bilanţului şi s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanţului.

01:50

3.3 CONTUL DE REZULTATE

Alături de bilanţ, model al poziţiei financiare a unei entităţi economice la un moment dat, incluzând mărimea rezultatului obţinut sub forma unui indicator sintetic – profit sau pierdere – se elaborează un alt document financiar de sinteză: **contul de rezultate**.

Contul de rezultate este modelul de calcul analitic al rezultatului, care evidenţiază cauzele obţinerii valorii rezultatului în perioada analizată, prin compararea efortului, măsurat de contabilitate prin cheltuieli, cu efectul obţinut, măsurat de contabilitate prin venituri.

Ecuaţia generală este de forma:

CHELTUIELI ± REZULTATE = VENITURI

Structurile de cheltuieli şi venituri

Pentru descrierea şi analiza proceselor interne care produc transformări cantitative şi calitative asupra bilanţului, în obiectul contabilităţii se folosesc structurile de cheltuieli şi venituri.

Din punct de vedere economic şi financiar cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi cu privire la alocarea şi utilizarea valorilor economice în cadrul proceselor interne transformatoare. Definite astfel, cheltuielile acoperă angajarea, consumul şi plăţile privind factorii de producţie – natura, munca şi capitalul. Angajarea factorilor de producţie are loc în momentul în care se contractează o obligaţie bănească generatoare de plăţi sau consumatoare de resurse, Consumul este specific utilizării factorilor de producţie în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive. Plăţile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în cadrul relaţiilor de decontare cu alte persoane.

De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizor, angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care se creează obligaţia bănească faţă de furnizor de a plăti materialele primite de la acesta, consumul este prezent în momentul utilizării materialelor în procesul de producţie, iar plăţile în momentul achitării obligaţiei faţă de furnizor.

De regulă în obiectul contabilităţii sunt delimitate şi evidenţiate ca o structură distinctă numai cheltuielile sub forma consumului. În această calitate ele reprezintă consumuri efectuate pentru a produce şi vinde bunuri materiale, lucrări şi servicii.

Orice cheltuială efectuată are o sursă de finanţare sau este producătoare de rezultat. În plan economic şi financiar pentru definirea sursei de finanţare a cheltuielilor şi a rezultatului obţinut se utilizează noţiunea de venit.

Veniturile pot fi delimitate şi evidenţiate în contabilitate în trei momente: obţinerea rezultatului, avansarea rezultatului şi încasarea rezultatului. De exemplu, la o întreprindere producătoare, venitul este înregistrat în momentul în care s-a obţinut ca rezultat produsul finit, lucrarea sau serviciul. Momentul angajării intervine în situaţia în care s-a creat creanţa asupra acestuia. Încasarea are loc în momentul în care creanţa s-a transformat în bani.

În funcţie de destinaţia lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în:

- cheltuieli de exploatare,
- cheltuieli financiare,
- cheltuieli extraordinare.

Cheltuielile de exploatare sunt ocazionate de activitatea curentă de producţie şi comercială a întreprinderii. În structura acestora se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, şi obiecte de inventar, cheltuieli privind amortizările şi provizioanele, cheltuielile cu salariile, cheltuieli cu plata lucrărilor şi serviciilor prestate de terţi şi alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare cuprind: pierderile din creanţe legate de participaţii, pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferenţe nefavorabile de curs valutar din operaţii curente cu

disponibilităţi în devize, dobânzile plătite la împrumuturile primite, sconturile acordate clienţilor (diferenţa între valoarea nominală şi cea reală a efectelor comerciale), alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii. În grupa cheltuielilor extraordinare se cuprind: calamităţi şi alte evenimente extraordinare, exproprieri de active.

În funcţie de activităţile care le generează, veniturile se împart în:

- venituri din activitatea de exploatare,
- venituri financiare
- venituri extraordinare.

Veniturile realizate din activitatea de exploatare sunt grupate astfel: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate; venituri din producţia de imobilizări; venituri din subvenţii de exploatare; venituri realizate în avans.

Veniturile financiare cuprind: venituri din participaţii, venituri din creanţe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferenţe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obţinute şi alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare sunt formate din subvenţiile pentru evenimente extraordinare şi altele similare.

În cadrul structurilor de cheltuieli şi venituri este reprezentat ca structură distinctă şi rezultatul exerciţiului sub formă de profit (beneficiu) sau pierdere.

Profitul reprezintă acele venituri care au depăşit cheltuielile, iar pierderile, cheltuielile care nu au fost acoperite din venituri.

În funcţie de cele două structuri de bază – cheltuielile, şi veniturile, rezultatele se împart şi ele în:

- rezultate din activitatea de exploatare,
- rezultate financiare
- rezultate extraordinare.

Rezultatul exerciţiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul extraordinar şi impozitul pe profit.

Rezultatul curent reprezintă diferenţa dintre veniturile din operaţiile curente, respectiv veniturile din exploatare plus veniturile financiare şi cheltuielile perioadei curente, respectiv cheltuielile de exploatare plus cheltuielile financiare.

Rezultatul extraordinar reprezintă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile extraordinare.

Rezultatul brut este format din rezultatul curent plus rezultatul extraordinar.

Dacă din rezultatul brut se scade impozitul pe profit se obţine rezultatul net.

02:10

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli şi venituri se pot folosi scheme având la bază fie criteriul diferenţierii cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de natura lor, fie criteriul diferenţierii cheltuielilor şi veniturilor după destinaţie.

Elementul care face legătura între bilanţul contabil şi contul de profit şi pierdere este ……..... explicaţi

.....

.....

02:15

Modelul de principiu al contului de rezultate adoptat de sistemul românesc de contabilitate sub forma de schemă listă având la bază criteriul ***naturii cheltuielilor şi veniturilor*** este următorul:

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE
Întocmit la ...

– simplificat –

Indicatori	Exerciţiul	
	N-1	N
Venituri din exploatare (I) (–) Cheltuieli de exploatare (II) = **Rezultatul din exploatare** (I-II) *Profit *Pierdere Venituri financiare (III) (–) Cheltuieli financiare (IV) = **Rezultatul financiar** (III-IV) *Profit *Pierdere		
Rezultatul curent al exerciţiului (I-II+III-IV) *Profit *Pierdere Venituri extraordinare (V) (–) Cheltuieli extraordinare (VI) = **Rezultatul extraordinar al exerciţiului** (V-VI) Impozitul pe profit (VII) A. ***Total venituri*** (I+III+V) B. ***Total cheltuieli*** (II+IV+VI) = **Rezultatul exerciţiului (A-B)** *Profit *Pierdere		

REZUMAT:

Bilanţul este procedeul specific metodei contabilităţii, prin care se prezintă situaţia financiară a întreprinderii. Fiind întocmit la sfârşitul perioadei de gestiune bilanţul reflectă atât mijloacele şi sursele existente la momentul respectiv (final), cât şi rezultatele economico-financiare ale perioadei raportate.

Indicatorii bilanţieri prin care sunt grupate şi generalizate elementele de activ şi pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanţ. Fiecare element de activ şi de pasiv constituie, după caz, un post de activ sau de pasiv.

Funcţiile bilanţului: pentru teoria contabilităţii, o importanţă deosebită o prezintă funcţia de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanţă mai mare are funcţia de informare, deşi şi celelalte funcţii sunt larg utilizate.

Operaţiile economice şi financiare care au loc în legătură cu elementele bilanţire, modifică echilibrul static dintre bunurile economice şi sursele lor de finanţare reflectate cu ajutorul bilanţului. Aceste modificări se pot sistematiza în două tipuri fundamentale: modificări de volum şi modificări de structură. Indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului şi pasivului, egalitatea bilanţieră se menţine permanent.

Alături de bilanţ, model al situaţiei financiare a unei entităţi economice la un moment dat, incluzând mărimea rezultatului obţinut sub forma unui indicator sintetic – profit sau pierdere – se elaborează un alt document financiar de sinteză: contul de rezultate.

Contul de rezultate este modelul de calcul analitic al rezultatului, care evidenţiază cauzele obţinerii valorii rezultatului în perioada analizată, prin compararea efortului, măsurat de contabilitate prin cheltuieli, cu efectul obţinut, măsurat de contabilitate prin venituri.

În funcţie de activităţile care le generează, veniturile se împart în:

- venituri din activitatea de exploatare,
- venituri financiare
- venituri extraordinare.

În funcţie de destinaţia lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în:

- cheltuieli de exploatare,
- cheltuieli financiare,
- cheltuieli extraordinare.

În funcţie de cele două structuri de bază rezultatele se împart şi ele în:

- rezultate din activitatea de exploatare,
- rezultate financiare
- rezultate extraordinare.

EVALUARE

Timp necesar: 30 min

1. Definiţi bilanţul contabil.
2. Care sunt funcţiile bilanţului contabil?
3. Care sunt tipurile de modificări bilanţiere?
4. Definiţi modificările bilanţiere de structură şi ecuaţiile acestor modificări. Exemplificaţi.
5. Definiţi modificările bilanţiere de volum şi ecuaţiile acestor modificări. Exemplificaţi.
6. Ce este contul de rezultate?
7. Care dintre următoarele structuri nu fac parte din pasiv:
   a) Prime legate de capital;
   b) Cheltuieli de dezvoltare;
   c) Rezerve;
   d) Rezerve din reevaluare;
   e) Rezultatul reportat.

8. Ecuaţia fundamentală a bilanţului diferenţă este:
   a) Activ – Datorii = Capital propriu;
   b) Activ – Datorii = Obligaţii;
   c) Activ = Situaţia netă + Datorii;
   d) Activ – Rezultat = Pasiv;
   e) Pasiv – Drepturi = Bunuri economice.

9. Ajustările pentru deprecierea activelor figurează ca poziţie distinctă:
   a) În activul bilanţului în componenţa activelor circulante;
   b) În pasivul bilanţului în componenţa posturilor de regularizare;
   c) În activul bilanţului în componenţa posturilor rectificative;
   d) În activul bilanţului ca poziţie distinctă în grupa posturilor de regularizare;
   e) Nu figurează ca poziţie distinctă în activul sau pasivul bilanţului, conform criteriului de evaluare a elementelor bilanţiere.

Teme propuse:

1. Se consideră următorul inventar al societăţii comerciale „X”:

	- lei-
Cheltuieli constatate în avans	200.000
Creditori diverşi	40.000
Capital social	8.000.000
Cheltuieli de înregistrare şi înmatriculare	300.000
Disponibil în cont la BCR	400.000
Furnizori	70.000
Strunguri	4.000.000
Furnizori-debitori	50.000

Tablă zincată	100.000	
Clienţi	60.000	
Titluri de participare F	900.000	
Concesiuni, brevete, licenţe, mărci	150.000	
Autocamioane	3.000.000	
Prime de capital	600.000	
Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	1.000.000	
Terenuri	7.000.000	
Provizioane pentru reparaţii capitale	200.000	
Obligaţiuni emise şi răscumpărate	50.000	
Diferenţe din reevaluare	2.000.000	
Avansuri de trezorerie acordate	100.000	
Rezerva legală	1.200.000	
Rezultate pozitive reportate din anii precedenţi		1.000.000
Clădiri	4.240.000	
Venituri înregistrate în avans	100.000	
Datorii privind contribuţia la asigurările sociale şi la fondul de şomaj	70.000	
Timbre fiscale şi poştale	30.000	
Dividende de plată	100.000	
Impozite şi taxe datorate bugetului statului	200.000	

Se cere:

f) Clasificaţi în funcţie de gradul de lichiditate, respectiv exigibilitate structurile enumerate mai sus.
g) Pe baza informaţiilor prezentate, întocmiţi bilanţul contabil.
h) Pe baza aceloraşi informaţii, calculaţi capitalul propriu şi capitalul permanent.

2. Se dau următoarele elemente ale societăţii comerciale „X”:

- lei -

Cheltuieli cu materiile prime	5.000.000	
Cheltuieli privind mărfurile	1.000.000	
Cheltuieli privind diferenţele de curs valutar	200.000	
Venituri din vânzarea produselor finite	7.000.000	
Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi şi penalităţi		500.000
Cheltuieli înregistrate în avans	2.000.000	
Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii		2.500.000
Cheltuieli cu materialele consumabile	100.000	
Venituri din prestări de servicii	2.000.000	
Pierderi din creanţe	100.000	
Cheltuieli cu salariile	1.500.000	
Venituri din producţia stocată	3.000.000	
Cheltuieli privind cedarea activelor imobilizate		1.000.000
Venituri din diferenţe de curs valutar	500.000	
Cheltuieli de întreţinere şi reparaţii	200.000	
Subvenţii pentru investiţii virate la venituri	300.000	
Cheltuieli cu amortizarea	200.000	
Venituri din vânzarea mărfurilor	1.600.000	
Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială		1.000.000
Venituri din participaţii	500.000	

Venituri din cedarea activelor imobilizate	2.000.000
Cheltuieli cu impozitul pe salarii	500.000
Cheltuieli privind dobânzile	600.000

Alegeţi elementele corespunzătoare şi întocmiţi contul de profit şi pierdere după modelul următor:

1. Venituri din exploatare
2. Cheltuieli din exploatare

A. Rezultat din exploatare (1 – 2)

3. Venituri financiare
4. Cheltuieli financiare

B. Rezultat financiar (3 - 4)

C. Rezultat curent(A+B)

5. Venituri extraordinare
6. Cheltuieli extraordinare

D. Rezultat extraordinar (5 – 6)

E. Rezultat înainte de impozitare (B + C)

F. Impozit pe profit

G. Rezultatul exerciţiului (E – F)

3. Care dintre următoarele structuri nu fac parte din activ:
   i. Rezultatul exerciţiului;
   ii. Stocuri;
   iii. Cheltuieli în avans;
   iv. Investiţii financiare pe termen scurt;
   v. Casa.

Raspunsuri: 7-b; 8 –a; 9 –e;

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau	Bazele contabilităţii, Editura Universitatii, Bucureşti, 2012
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 4. CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

După ce v-aţi însuşit procedeele şi principiile metodei contabilităţii, în unitatea anterioară v-aţi familiarizat cu un procedeu specific metodei contabilităţii: bilanţul contabil, studiind modele de bilanţ şi funcţiile acestuia. Aţi făcut conoştinţă şi cu efectele operaţiilor economice şi financiare asupra bilanţului contabil, cu tipurile de modificări produse de acestea, precum şi structura contului de rezultate. Aşi deprins capacitatea de a **defini bilanţul contabil, de a prezenta structura bilanţului, de a delimita modelele de bilanţ, de a interpreta ştiinţific funcţiile bilanţului contabil, de a exemplifica tipurile de modificări bilanţiere, precum şi de a defini contul de rezultate.**

Sunteţi pregăţiţi acum pentru unitatea nr. 4:

Timp necesar: 100 minute

În această unitate vă veţi familiariza cu un alt procedeu specific metodei contabilităţii: contul contabil, unde vor fi prezentate funcţiile, forma şi structura contului precum şi regulile de funcţionare a contului.. Pentru a dezvolta capacităţile specifice acestei unitaţi, sunt indispensabile cunoşinţele dobândite în unităţile anterioare.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi contul;**
- ✓ **să prezentaţi necesitatea şi importanţa contului;**
- ✓ **să explicaţi funcţiile contului;**
- ✓ **să descrieţi forma şi structura contului;**

4.1 DEFINIREA ŞI NECESITATEA CONTULUI

00:00

Contul este un procedeu specific metodei contabilităţii care reflectă existenţa şi mişcarea fiecărui element, ca efect al modificărilor produse de operaţiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exerciţiu financiar).

Contul este un instrument folosit de către metoda contabilităţii pentru evidenţierea şi urmărirea grupată, ordonată şi sistematizată a informaţiilor generate de diversitatea operaţiilor economice.

În noţiunea de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoaşterii contabile: activitatea de ordonare şi sistematizare a informaţiilor contabile ca sistem logic şi activitatea practică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerinţele de grupare şi ordonare, specifice contabilităţii.

Spre deosebire de bilanţ care prezintă la un moment dat situaţia tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii ale entităţii economice, contul are ca sferă de cuprindere numai un element, reflectând atât situaţia acestui element la un moment dat cât şi toate modificările acestuia datorită operaţiunilor economice sau financiare derulate în cursul perioadei de gestiune.

Pentru fiecare fel sau grupă de bunuri economice, surse de finanţare, procese economice sau rezultate financiare se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente şi în etalon valoric, existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, a modificărilor acestora, determinate de

operaţiile economice şi financiare din timpul unei perioade de gestiune, în final determinându-se şi existentul elementului respectiv.

Contul are un conţinut restrâns comparativ cu bilanţul, referindu-se numai la un singur element din bilanţ, evidenţiindu-se situaţia lui, atât la un moment dat, cât şi modificările succesive care s-au produs în timpul exerciţiului financiar asupra elementului respectiv. Totodată, pentru asigurarea controlului integrităţii elementelor la înregistrarea în conturi a operaţiilor economice se utilizează alături de etalonul valoric şi etalonul natural.

00:10

Contul se defineşte ca .....
.....
.....
Pentru ce este necesar contul?
.....
.....

4.2 FORMA ŞI STRUCTURA CONTULUI

00:25

Modificările determinate de operaţiile economice care sunt evidenţiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ şi pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creşteri şi micşorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaşte şi explica numărul de modificări, mărimea lor, cât şi totalul pe fiecare sens de modificare.

Conceptual, forma care răspunde cel mai bine necesităţilor respective este forma bilaterală, de cântar cu două talere. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei T[6] care indică posibilitatea practică de separare şi înregistrare într-o parte a creşterilor, succesiv pe măsură ce au loc, şi în partea opusă micşorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au loc în cursul exerciţiului financiar. Forma bilaterală, sau forma clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părţi să se înregistreze existentul iniţial şi creşterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micşorările referitoare la acelaşi element de activ sau de pasiv.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoaşterea separată a creşterilor şi a totalului acestora, cât şi a micşorărilor - şi totalului acestora, permiţând calcularea cu uşurinţă a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv, conform relaţiei:

Existentul iniţial „i” + Creşteri „i” – Micşorări „i” = Existent final „i”

De exemplu, situaţia stocului de materii prime din întreprindere se prezintă astfel:

SITUAŢIA STOCULUI DE MATERII PRIME

+ (Existent şi creşteri)				(Micşorări) –			
Nr. op	Data	Explicaţia	Suma	Nr.op.	Data	Explicaţia	Suma
0	2. V	Existent iniţial	100.000				
1	4. V	Intrări	300.000	3	10. V	Ieşiri	650.000
2	9. V	Intrări	400.000	5	12. V	Ieşiri	450.000
4	11. V	Intrări	500.000	6	15. V	Ieşiri	100.000

[6] În sistemul contabil anglo-saxon, această formă este indicată de însăşi denumirea contului „T-account”.

7	20. V	Intrări	300.000	8	25. V	Ieşiri	200.000
Total Creşteri			1.500.000	Total Micşorări			1.400.000
Total Creşteri Plus Existent Iniţial			1.600.000				
Existent final			200.000				

Forma clasică a contului

În acest exemplu de prezentare bilaterală a contului, care se referă la modificări privind un element de mijloace economice (anume de active circulante materiale) s-a procedat prin adăugarea succesivă a intrărilor ca majorări la existentul iniţial, şi separat în partea dreaptă ieşirile ca micşorări.

O altă variantă este **forma unilaterală** a contului, care conţine o singură serie de coloane pentru numărul curent, data şi explicaţia operaţiunii economice sau financiare, iar coloanele de sume debitoare sunt alăturate, permiţând stabilirea soldului după fiecare operaţiune.

CONTUL „MATERII PRIME”

Nr. crt.	Data	Explicaţia	Sume		Sold
			Debitoare	Creditoare	
	2. V		100.000		
0	4. V	Sold iniţial	300.000	-	100.000
1	9. V	Furnizori	400.000	-	400.000
2	10. V	Furnizori	-	-	800.000
3	11. V	Cheltuieli cu materii prime		650.000	150.000
4	12. V	Furnizori	500.000	-	650.000
5	15. V	Cheltuieli cu materii prime	-	450.000	200.000
6	20. V	Cheltuieli cu materii prime	-	100.000	100.000
7	25. V	Furnizori		-	400.000
8		Cheltuieli cu materii prime	300.000	200.000	200.000
			-		

Forma contului cu duble valori conţine pentru fiecare serie de sume – debitoare şi creditoare – câte două coloane pentru înscrierea sumelor în moneda românească şi moneda străină respectivă. Este folosită în unităţile patrimoniale care au relaţii cu parteneri externi şi efectuează operaţii în valută.

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilităţii, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective şi totodată fumizarea tuturor datelor cu privire la existenţele şi mişcările (modificările) ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului;
- debitul şi creditul contului;
- rulajul contului;
- totalul sumelor;
- soldul contului;
- explicaţia operaţiilor înregistrate în cont.

Titlul sau denumirea contului, precizează sau defineşte elementul de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv şi a cărei evidenţă o ţine. De exemplu: Terenuri, Clădiri, Titluri de participare, Materii prime, Produse finite, Debitori, Casa, Capital social, Efecte de plată,

etc. Fiecare cont pentru a putea fi folosit şi identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conţinutul economic al elementului evidenţiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidenţă o ţine şi totodată, nu ar putea îndeplini funcţia contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoţite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin cadrul general al planurilor de conturi, care se dezvoltă şi se aplică în funcţie de specificul activităţii şi de nevoile concrete ale unităţilor economice sau sociale.

Debitul şi creditul contului sunt denumirile celor două părţi opuse ale acestuia care permit separarea celor două sensuri de modificare (creştere şi micşorare) pe care le determină operaţiile economice care se înregistrează cu ajutorul conturilor.

A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul unui cont. Suma înscrisă în debit este „sumă debitoare".

A credita un cont înseamnă a înscrie o sumă în creditul unui cont. Suma înscrisă în credit este „sumă creditoare".

În mod convenţional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debit sau în credit este determinată de conţinutul economic al contului şi de funcţia contabilă. Prin urmare, semnificaţia debitului şi creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă şi anume: la conturile de mijloace economice se înregistrează în debit existentul şi creşterile şi în credit micşorările, iar la conturile de surse de finanţare, în credit se înregistrează existentul iniţial şi creşterile şi în debit micşorările.

În literatura americană, ca urmare a folosirii în contabilitate, pe scară largă, a calculatoarelor electronice cele două părţi ale contului mai sunt indicate cu „Input" (intrările) şi „Output" (ieşirile), fără a se mai referi la poziţie.

Rulajul contului reprezintă mişcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul şi creditul unui cont corespunzător creşterilor şi micşorărilor determinate de operaţiile economice referitoare la contul respectiv.

Rulajul contului este de două feluri: rulaj debitor şi rulaj creditor. **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont: într-o perioadă de gestiune. **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

Totalul sumelor. Orice înregistrare de sume în debitul unui cont reprezintă debitarea contului, iar sumele înregistrate se numesc sume debitoare şi orice înregistrare de sume în creditul unui cont reprezintă **creditarea contului,** iar sumele înregistrate se numesc **sume creditoare.**

Prin însumarea sumelor debitoare se obţine **totalul sumelor debitoare,** iar prin însumarea sumelor creditoare se obţine **totalul sumelor creditoare,** La conturile care prezintă şi existent iniţial, acesta este cuprins în totalul sumelor debitoare şi respectiv, creditoare. Deci, totalul sumelor se obţine prin însumarea existentului iniţial cu rulajul.

Soldul contului exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidenţiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul se determină ca diferenţă între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare, contul prezintă **sold debitor,** dacă totalul sumelor creditoare este mai mare, contul prezintă **sold creditor,** iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold şi se numeşte cont soldat sau balansat.

Relaţiile de stabilire a soldului pot fi următoarele:

SD = TSD – TSC, în care TSD>TSC

SC = TSC – TSD, în care TSC>TSD

SO → în cazul în care TSC=TSD

Soldurile se stabilesc, de regulă, la sfârşitul perioadelor de gestiune (exerciţiilor contabile), reprezentând **solduri finale** care, la începutul perioadelor următoare de gestiune, apar ca **solduri iniţiale.**

Toate conturile care prezintă sold la sfârşitul perioadelor de gestiune sunt supuse operaţiei de închidere care constă în trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, asigurând astfel o egalitate valorică (formală). Aceste conturi, la începutul perioadelor de gestiune următoare se redeschid prin trecerea soldurilor stabilite la închidere în acea parte din care au provenit, reprezentând solduri iniţiale pentru noua perioadă.

Explicaţia operaţiei înregistrate în cont se face cu scopul cunoaşterii unor aspecte şi date referitoare la operaţiile înregistrate în cont. Explicaţia poate fi de două feluri: explicaţie descriptivă şi explicaţie contabilă.

Explicaţia descriptivă se prezintă detaliat, printr-o descriere a operaţiilor înregistrate, respectiv a naturii operaţiei economice, a documentului justificativ şi a datei când acesta a avut loc.

Explicaţia contabilă se prezintă în mod sintetic prin indicarea contului corespondent.

Pentru exemplificarea structurii contului şi folosind explicaţia contabilă, se reia situaţia stocului de materii prime, prezentată anterior.

DEBIT **Contul „MATERII PRIME”** CREDIT

Nr. op	Data	Explicaţia	Suma	Nr.op.	Data	Explicaţia	Suma
0	2. V	Sold iniţial	100.000				
1	4. V	Furnizori	300.000				
				3	6. II	Cheltuieli cu materii prime	650.000
3	9. V	Furnizori	400.000				
				5	12. II	Cheltuieli cu materii prime	450.000
				6	15. II	Cheltuieli cu materii prime	100.000
6	11. V	Furnizori	500.000				
				8	24. II	Cheltuieli cu materii prime	200.000
8	20. V	Furnizori	300.000				
I RULAJ DEBITOR			**1.500.000**	**I RULAJ CREDITOR**			**1.400.000**
II TOTAL SUME DEBITOARE			**1.600.000**	**II TOTAL SUME CREDITOARE**			**1.400.000**
III				**III SOLD FINAL DEBITOR**			**200.000**
IV				**IV TOTAL**			**1.600.000**

Elementele care formează structura contului sunt:
……
……
……
……
……

00:55

00:60

4.3 FUNDAMENTAREA REGULILOR DE FUNCŢIONARE A CONTURILOR

Prin regulile de funcţionare a conturilor se stabileşte precis modul de debitare şi creditare a acestora, cu soldul iniţial şi cu modificările determinate de operaţiile economice şi financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcţionare a conturilor este condiţia de bază pentru înregistrarea corectă a operaţiilor economice în conturi.

Regulile de funcţionare a conturilor au ca punct de plecare bilanţul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilităţii, şi din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază şi anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operaţiilor economice şi financiare în conturi.

De asemenea, între cont şi bilanţ există o strânsă legătură, care acţionează în sens dublu: de la bilanţ se porneşte la deschiderea conturilor la începutul perioadelor de gestiune pe baza posturilor din bilanţ, iar la sfârşitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanţ, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanţ, deci la întocmirea bilanţului. În cadrul acestei legături de interdependenţă, valorile circulă în sens unic şi anume: din stânga sau activul bilanţului datele merg la începutul perioadei de gestiune tot în stânga, adică la debitul contului, iar din dreapta bilanţului, din pasiv merg tot în dreapta, adică în creditul contului. La sfârşitul perioadelor de gestiune informaţia circulă tot în sens unic, însă de la cont la bilanţ: adică din stânga contului din debit la stânga bilanţului adică în activ şi din dreapta conturilor, din credit tot în dreapta bilanţului adică în pasiv, când pe baza soldurilor finale ale conturilor se completează posturile noului bilanţ.

Pentru demonstrarea regulilor de funcţionare a conturilor se porneşte de la un model simplificat de bilanţ la începutul anului, pe baza căruia, potrivit celor arătate anterior. pentru fiecare post din bilanţ se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea conturilor, cât şi înregistrarea operaţiilor economice, închiderea conturilor şi întocmirea bilanţului la sfârşitul anului, adică întregul flux informaţional contabil.

Bilanţ iniţial (la începutul anului)

ACTIV		PASIV	
Mijloace economice	Sume	Surse de finanţare	Sume
- Terenuri	20.000	- Capital social	32.000
- Clădiri	10.000	- Rezerve	1.000
- Materii prime	3.000	- Credite bancare pe termen scurt	2.000
		- Furnizori	3.000
- Conturi curente la bănci	7.000	- Dividende de plată	2.000
TOTAL	40.000	TOTAL	40.000

Deschiderea conturilor

De Activ **CONTABILITATEA CURENTA** De Pasiv

D	„TERENURI"	C	D	„CAPITAL SOCIAL"	C
Existent iniţial	20.000			32.000	Existent iniţial
RULAJ	0	0 RULAJ	RULAJ	0	0 RULAJ
TOTAL SUME	20.000	0 TOTAL SUME	TOTAL SUME	0	32.000 TOTAL SUME
		20.000. SOLD D	SOLD C	32.000	

D	„CLĂDIRI”	C	D	„REZERVE”	C
Existent iniţial	10.000			1.000	Existent iniţial
RULAJ	0	0 RULAJ	RULAJ	0	0 RULAJ
TOTAL SUME	10.000	0 TOTAL SUME	TOTAL SUME	0	1.000 TOTAL SUME

		10.000	SOLD D	SOLD C.	1.000		

D	„MATERII PRIME”		C	D	„CREDITE PE TERMEN SCURT”		C
Existent iniţial	3.000					2.000	Existent iniţial
						4.000	Maj. obligaţiuni
RULAJ	0	0	RULAJ	RULAJ	0	4.000	RULAJ
TOTAL SUME	3.000	0	TOTAL SUME	TOTAL SUME	0	6.000	TOTAL SUME
		3.000	SOLD D	SOLD C	6.000		

D	„FURNIZORI"		C
Scădere obligaţii	1.800	3.000	Existent iniţial
RULAJ	1.800	0	RULAJ
TOTAL SUME	1.800	3.000	TOTAL SUME
SOLD C	1.200		

D	„CONTURI CURENTE LA BĂNCI"			C
Existent iniţial	7.000			
Primit sume	4.000	1.800	Plăţi furnizori	
RULAJ	4.000	1.800	RULAJ	
TOTAL SUME	11.000	1.800	TOTAL SUME	
		9.200	SOLD D	

D	„DIVIDENDE DE PLATĂ"		C
		2.000	Existent iniţial
RULAJ	0	0	RULAJ
TOTAL SUME	0	2.000	TOTAL SUME
SOLD C	2.000		

B.F.

Conturi de activ — ÎNTOCMREA BILANŢULUI FINAL — Conturi de pasiv

ACTIV — BILANŢ LA SFÂRŞITUL LUNII — PASIV

Mijloace economice	Sume	Surse de finanţare	Sume
- Terenuri	20.000	- Capital social	32.000
- Clădiri	10.000	- Rezerve	1.000
- Materii prime	3.000	- Credite bancare pe termen scurt	6.000
		- Furnizori	1.200
- Conturi curente la bănci	9.200	- Dividende de plată	2.000
TOTAL	42.200	TOTAL	42.200

Schema combinată a fluxului informaţional contabil

01:15

Din schema prezentată rezultă că toate conturile deschise pe baza elementelor sau posturilor din activ sunt conturi de activ, iar cele care se deschid pe baza posturilor de pasiv sunt **conturi de pasiv.** De asemenea potrivit circulaţiei valorilor în sens unic, existenţele iniţiale de activ s-au înscris în stânga (debitul) conturilor de activ, iar existenţele iniţiale de pasiv s-au înscris în dreapta (creditul) conturilor de pasiv.

Aceasta constituie prima regulă de funcţionare a conturilor şi anume: *Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existenţele iniţiale de activ, iar conturile de pasiv încep să funcţioneze prin a se credita şi se creditează existenţele iniţiale de pasiv.*

Operaţiile economice şi financiare care au loc în timpul exerciţiului financiar produc modificări, atât asupra mijloacelor economice cât şi asupra surselor de finanţare. De fiecare dată aceste modificări se produc numai în două sensuri: creşteri şi micşorări.

Pentru a demonstra cum se înregistrează creşterile elementelor de activ şi de pasiv, se ia următorul exemplu de operaţie economică: întreprinderea primeşte un credit bancar pe termen scurt în sumă de 4.000 lei. Această operaţie determină pe de o parte, o creştere în activ la elementul „Conturi curente la bănci" care reprezintă creşterea disponibilităţilor în contul de disponibil al întreprinderii de la bancă cu 4.000 lei, de la 7.000 lei la 11.000 lei, iar pe de altă parte concomitent şi cu aceeaşi sumă, se produce o creştere în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt" care reprezintă creşterea obligaţiei întreprinderii faţă de bancă de la 2.000 lei la 6.000 lei.

Pentru înregistrarea acestei operaţii economice se utilizează conturile „Conturi curente la bănci" şi „Credite bancare pe termen scurt". Înregistrarea creşterii de activ lei se va face în debitul contului „Conturi curente la bănci" adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul iniţial, iar înregistrarea creşterii de pasiv se va face în creditul lui „Credite bancare pe termen scurt", adică în aceeaşi parte a contului în care s-a înregistrat şi existentul iniţial. Debitarea şi creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Din aceste exemplu rezultă cea de a doua regulă de funcţionare a conturilor şi anume: *conturile de activ se mai debitează cu intrările, creşterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu intrările, creşterile elementelor de pasiv.*

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micşorările (diminuările) elementelor de activ şi de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligaţiile faţă de furnizori în sumă de 1.800 lei. Această operaţie determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Disponibil la bancă în lei" care reprezintă micşorarea disponibilităţilor existente în cont la bancă cu 1.800 lei, iar pe de altă parte, concomitent şi cu aceeaşi sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori" care reprezintă micşorarea obligaţiilor întreprinderii faţă de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operaţii economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei" şi „Furnizori". Înregistrarea scăderii de activ de 1.800 lei se face în creditul contului de activ „Disponibil la bancă în lei", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul iniţial şi creşterile (debit), iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 1.800 lei se va face în debitul contului de pasiv „Furnizori", adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul iniţial şi creşterile (credit). Debitarea şi creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este şi cea de a treia regulă de funcţionare a conturilor, care se va enunţa astfel: *conturile de activ se creditează cu micşorările sau ieşirile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micşorările sau ieşirile elementelor de pasiv.*

După înregistrarea exemplelor de operaţii economice de mai sus, precum şi a altor operaţii care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferenţa între totalul sumelor debitoare şi creditoare. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Conturi curente la bănci" şi creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt" şi „Furnizori". În activitatea practică, totalurile debitoare şi creditoare pot fi şi egale ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final. De asemenea, totalul ieşirilor (micşorările) nu poate fi mai mare decât existentul iniţial şi creşterile (intrările) întrucât, în mod logic, nu se poate diminua mai mult decât există.

Pe baza celor arătate se poate deduce cea de a patra regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ au sold final debitor, sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).

Dacă se grupează prin separarea regulilor de funcţionare menţionate pentru conturile de activ şi pasiv, rezultă două reguli: regula de funcţionare a conturilor de activ şi regula de funcţionare a conturilor de pasiv, astfel:

Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existentul iniţial şi creşterile (majorările, intrările) de activ şi se creditează cu micşorările (diminuările, ieşirile) de activ, şi în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcţioneze prin creditare şi se creditează cu existentul iniţial şi creşterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micşorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Aşa cum se poate vedea, conţinutul economic diametral opus al conturilor de activ şi de pasiv determină şi caracterul opus al regulilor de funcţionare.

Regulile de funcţionare a conturilor se pot prezenta grafic sub forma următoare:

Schema regulilor de funcţionare a conturilor

Conturile de activ		Conturile de pasiv	
Debit	Credit	Debit	Credit
Existent (sold) iniţial (prima înregistrare)	x x x	x x x	Existent (sold) iniţial (prima înregistrare)
Majorări (intrări) de activ	Micşorări (ieşiri) de activ	Micşorări de pasiv	Majorări de pasiv
	Sold final debitor	Sold final creditor	

Remarcă1: funcţia conturilor de activ este exact **inversă** funcţiei conturilor de pasiv, consecinţă a opoziţiei categorice a conţinutului economic al celor două tipuri de conturi.

Remarcă 2: studiul celor două procedee specifice ale metodei contabilităţii – bilanţul şi contul, caracterizate prin structuri calitative bipolare relevă deosebirile dintre activ şi debit (partea stângă a celor două procedee), respectiv pasiv şi credit (partea dreaptă a acestora). Aceste deosebiri constau în următoarele:

- **activul** bilanţului reflectă totalitatea bunurilor economice existente la un moment dat în unitatea patrimonială, respectiv suma soldurilor finale debitoare ale conturilor de activ; ***debitul*** contului reflectă existentul şi creşterile unui singur element de activ în cazul conturilor de activ, respectiv micşorările unui singur element de pasiv, în cazul conturilor de pasiv;
- **pasivul** bilanţului reflectă totalitatea surselor de finanţare existente la un moment dat în unitatea patrimonială, respectiv suma soldurilor finale creditoare ale conturilor de pasiv; ***creditul*** contului reflectă existentul şi creşterile unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv, respectiv micşorările unui singur element de activ, în cazul conturilor de activ.

În activitatea practică există şi conturi care au un comportament variabil în ceea ce priveşte soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârşitul perioadelor de gestiune conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncţionale şi conturi bifuncţionale.

Conturile monofuncţionale sunt acelea care la sfârşitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcţionează numai după regula de funcţionare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcţionare a conturilor de pasiv.

Conturile bifuncţionale sunt cele care la sfârşitul perioadelor de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea înseamnă că aceste conturi de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv, încadrându-se în categoria conturilor de activ, sau de pasiv, în funcţie de natura soldului pe care îl au în momentul respectiv.

01:40

REZUMAT:

Contul este un procedeu specific al metodei contabilităţii care reflectă existenţa şi mişcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operaţiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exerciţiu financiar).

Spre deosebire de bilanţ care prezintă la un moment dat situaţia tuturor elementelor de activ şi de pasiv ale unităţii, având ca sferă de cuprindere ansamblul patrimoniului, contul are ca sferă de cuprindere numai un element patrimonial, reflectând atât situaţia acestui element la un moment dat cât şi toate modificările acestuia datorită operaţiunilor economice sau financiare derulate în cursul perioadei de gestiune.

Conturile îndeplinesc un complex de funcţii integrate, între care, mai importante sunt: funcţia economică, funcţia statistică, funcţia de înregistrare grupare, ordonare şi sistematizare a informaţiilor privind conţinutul lor economic, funcţia de control şi funcţia contabilă.

Modificările determinate de operaţiile economice care sunt evidenţiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ şi pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creşteri şi micşorări. Contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaşte şi explica numărul de modificări, mărimea lor, cât şi totalul pe fiecare sens de modificare. Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoaşterea separată a creşterilor cât şi a micşorărilor

Elementele care formează structura contului sunt: titlul sau denumirea contului; debitul şi creditul contului; rulajul contului; totalul sumelor; soldul contului; explicaţia operaţiilor înregistrate în cont.

Prin regulile de funcţionare a conturilor se stabileşte precis modul de debitare şi creditare a acestora, cu soldul iniţial şi cu modificările determinate de operaţiile economice şi financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existentul iniţial şi creşterile (majorările, intrările) de activ şi se creditează cu micşorările (diminuările, ieşirile) de activ, şi în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcţioneze prin creditare şi se creditează cu existentul iniţial şi creşterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micşorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Aşa cum se poate vedea, conţinutul economic diametral opus al conturilor de activ şi de pasiv determină şi caracterul opus al regulilor de funcţionare.

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Definiţi contul contabil.
2. Care este necesitatea şi importanţa contului?
3. Care sunt elementele care formează structura contului?
4. Care sunt funcţiile contului si în ce constau ele?.
5. Cum argumentaţi regulile de funcţionare a conturilor?
6. Ce se înregistrează cu ajutorul contului?
7. Care este deosebirea dintre cont şi bilanţ?
8. Ce este sistemul conturilor?
9. Ce se înţelege prin debitarea şi creditarea contului şi care este diferenţa dintre totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare şi rulajul debitor, respectiv creditor?
10. De ce se fundamentează explicarea regulilor de funcţionare a conturilor pornind de la bilanţ?
11. Care sunt deosebirile dintre cele două părţi ale bilanţului (A şi P) şi cele două părţi ale contului (D şi C)?

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau	Bazele contabilităţii, Editura Universitatii, Bucureşti, 2012
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 5. CONTUL SI DUBLA INREGISTRARE

După ce v-aţi însuşit procedeele şi principiile metodei contabilităţii, aţi făcut conoştinţă cu bilanţul, ca procedeu al metodei contabilităţii, în unitatea anterioară v-aţi familiarizat cu un alt procedeu specific metodei contabilităţii: contul contabil, unde au fost prezentate funcţiile, forma şi structura contului precum şi regulile de funcţionare a contului. Pentru a dezvolta capacităţile specifice acestei unitaţi, sunt indispensabile şi cunoşinţele dobândite în unitatea 1 referitoare la structura obiectului contabilităţii. Astfel, trebuie să puteţi **să definiţi contul, să prezentaţi necesitatea şi importanţa contului, să explicaţi funcţiile contului, să descrieţi forma şi structura contului.**

Timp necesar: 80 minute

După ce aţi atins obiectivele recomandate la unitatea 4, veţi putea să folosiţi cunoştinţele acumulate pentru a înţelege dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor, analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare în vedere reprezentării formulei contabile specifice oricărei operaţii.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi dubla înregistrare;**
- ✓ **să exemplificaţi corespondenţa conturilor;**
- ✓ **să realizaţi analiza contabilă;**
- ✓ **să deduceţi, pe baza analizei, formula contabilă.**

5.1 DUBLA ÎNREGISTRARE ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR

00:00

Din studiul modificărilor bilanţiere a rezultat că orice operaţie economică sau financiară influenţează cel puţin două posturi: fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ şi altul de pasiv, concomitent şi cu aceeaşi sumă. Deoarece unui post de bilanţ îi corespunde un cont, înseamnă că o operaţiune economică sau financiară este reflectată în contabilitatea curentă în cel puţin două conturi, fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ şi altul de pasiv.

Rezultă că orice operaţiune economică sau financiară, producând o dublă modificare în bilanţ, trebuie să se reflecte printr-o dublă înregistrare în conturi, simultan şi cu aceeaşi sumă.

Dubla înregistrare reprezintă înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţiuni economice sau financiare în două conturi, respectiv în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Dubla înregistrare a operaţiilor economice sau financiare în contabilitatea curentă determină legături între conturile existente într-un sistem coerent, realizând reflectarea integrală a transformărilor obiectului contabilităţii – poziţia financiară.

00:02

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul unui al doilea cont realizată prin dubla înregistrare a operaţiilor economice şi financiare poartă denumirea de **corespondenţa conturilor**, iar conturile între care se stabileşte această legătură poartă denumirea de **conturi corespondente**.

Dubla înregistrare reprezintă:

……

……

00:05

5.2 ANALIZA CONTABILĂ A OPERAŢIILOR ECONOMICE ŞI FINANCIARE. FORMULA ŞI ARTICOLUL CONTABIL

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operaţii economice şi financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operaţia economică, concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanţă deosebită pentru munca practică de contabilitate, întrucât asigură înregistrarea operaţiilor economice şi financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conţinutului lor economic. De aceea, orice operaţie economică sau financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile a operaţiilor economice şi financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape:

a) stabilirea naturii şi conţinutului operaţiei supusă analizei, adică ce se înţelege prin operaţia în cauză, la ce se referă (încasare, plată, aprovizionare cu valori materiale, consum de valori materiale, obţinere de produse finite, vânzare de produse finite, etc.);

b) precizarea modificărilor pe care le produce operaţia economica sau financiară în bilanţ referitoare la: elementul de activ şi/sau de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creşteri sau micşorări de activ/pasiv) la posturile modificate: conţinutul economic al acestora (cresc disponibilităţile băneşti ale întreprinderii la bancă, se micşorează numerarul din casieria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligaţiile întreprinderii faţă de furnizori etc.);

c) stabilirea pe baza elementelor din bilanţ modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operaţia economică sau financiară analizată;

d) aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor în vederea stabilirii părţii conturilor corespondente - debit sau credit - în care urmează să se înregistreze operaţia analizată, adică stabilirea formulei contabile cu forma generală DEBIT = CREDIT.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operaţii economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 5.000 lei, din disponibilul existent în cont la bancă.

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operaţii economice rezultă următoarele:

a) natura operaţiei economice este *restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă*;

b) această operaţie economică produce modificări în ambele părţi ale bilanţului şi anume: *o scădere în activ la elementul „Conturi curente la bănci”* care reprezintă o micşorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 5.000 lei, şi concomitent şi cu aceeaşi sumă, *o micşorare în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt*” care reprezintă o micşorare a obligaţiilor întreprinderii faţă de bancă privind creditele pe termen scurt acordate;

c) conturile corespondente în care urmează a se înregistra operaţia economică analizată, vor fi deci, pentru micşorarea de activ, de la elementul „disponibil la bancă”, contul de activ *„Conturi curente la bănci”*, iar pentru micşorarea de pasiv de la elementul „obligaţiilor faţă de bancă", contul *„Credite bancare pe termen scurt”*. Astfel se stabileşte corespondenţa între contul de activ „Conturi curente la bănci” şi contul de pasiv „Credite bancare pe termen scurt";

d) potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” fiind de activ şi având de înregistrat o scădere de activ, *se va credita* cu 5.000 lei, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind de pasiv şi având de înregistrat o scădere de pasiv, *se va debita* cu 5.000 lei.

De unde rezultă că, potrivit particularităţilor dublei înregistrări, se stabileşte corespondenţa între debitul contului „Credite bancare pe termen scurt” şi creditul contului „Conturi curente la bănci” care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

„Credite bancare pe termen scurt"	=	„Conturi curente la bănci”	5.000 lei

Rezultă deci că *obiectivul analizei contabile a fiecărei operaţii economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, raţională, exactă, în mod ştiinţific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operaţia respectivă în conturi.*

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economice sau financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă este compusă din următoarele părţi: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor şi suma care face obiectul înregistrării. Legătura dintre primele două părţi ale formulei contabile, respectiv dintre conturile corespondente care intervin, se face prin punerea semnului egalităţii (=), care arată interdependenţa şi corelaţia reciprocă dintre ele, creată de înregistrarea în ambele conturi ale aceleiaşi operaţii economico-financiare; deci, stabileşte o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite aşezarea faţă în faţă a acestora, unite prin semnul egalităţii (=).

În formula contabilă, contul care se debitează se aşează în stânga semnului egalităţii, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se aşează în partea dreaptă a semnului egalităţii, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operaţiilor economico-financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează articolul contabil. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicaţiei descriptive a operaţiei în cauză, adică a documentului justificativ care atestă înfăptuirea ei, precum şi a datei.

00:15

De exemplu, articolul contabil pentru formula contabilă menţionată se prezintă astfel:

30 iunie 2008

„Credite bancare pe termen scurt" = „Conturi curente la bănci” 5.000 lei
Restituit creditul bancar pe termen scurt conform Extrasului de cont Nr. .....

Ce reprezintă formula contabilă?
……
……
Care sunt părţile componente ale formulei contabile?
……
……

00:20

Înregistrarea operaţiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc, sub formă de articole contabile poartă denumirea de înregistrare cronologică. în practică această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit Registrul-Jurnal, care se prezintă sub formă de fişe sau foi volante.

Operaţiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor.**

Operaţiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, şi se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „Cartea-Mare”, care se prezintă sub formă de fişe deschise separat pentru fiecare cont al contabilităţii curente. La înregistrarea operaţiilor economico-financiare în acest registru se foloseşte explicaţia contabilă.

De exemplu, pe baza înregistrării în ordine cronologică de mai sus, înregistrarea în ordine sistematică este următoarea:

D Credite bancare pe termen scurt C	
1 IV Sold iniţial	
30 VI Conturi curente la bănci 500.000	

D Conturi curente la bănci C	
1 IV Sold iniţial	
30 VI Credite bancare pe termen scurt 500.000	

Înregistrările operaţiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informaţiilor sunt de două feluri: sintetice şi analitice.

Înregistrările contabile sintetice sunt acelea care se fac în conturile sintetice şi se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

Înregistrările contabile analitice sunt acelea care se fac în conturile analitice şi se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează şi etalonul natural.

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. În funcţie de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă şi formulă contabilă compusă.

Formula contabilă simplă este aceea în care corespondenţa conturilor se stabileşte între un singur cont debitor şi un singur cont creditor şi este specifică acelor operaţii economice şi financiare care modifică concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanţ.

Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

Formula contabilă compusă este aceea în care corespondenţa se stabileşte între un singur cont debitor şi mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor şi mai multe conturi debitoare, şi este specifică acelor operaţii economice şi financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanţ.

Pentru a exemplifica modul în care se stabileşte corespondenţa între mai mult de două conturi să presupunem că întreprinderea efectuează următoarele plăţi din contul său disponibil de la bancă: furnizori pentru suma de 2.000 lei, impozit pe salarii pentru suma de 3.000 lei, Impozit pe profit 5.000 lei.

Efectuând analiza contabilă a acestei operaţii economice care modifică concomitent un element activ şi trei elemente de pasiv se stabileşte următoarea formulă contabilă compusă:

%	=	„Conturi curente la bănci”	10.000 lei
„Furnizori"			2.000 lei
„Impozit pe salarii"			3.000 lei
„Impozit pe profit"			5.000 lei

Semnul % reprezintă „următoarele”, adică se debitează conturile: „Furnizori”, „Impozit pe salarii”, „Impozit pe profit”.

Remarcă 1: sumele pot fi înscrise într-o singură coloană în dreapta (ca în exemplul de mai sus) sau în două coloane, astfel:

2.000 lei	„Furnizori"	=	„Conturi curente	10.000 lei
3.000 lei	„Impozit pe salarii"		la bănci”	
5.000 lei	„Impozit pe profit"			

Remarcă 2: formula contabilă poate fi scrisă în altă modalitate, eliminând semnul „=” şi menţinând pentru fiecare cont în parte operaţia de debitare sau creditare.

D	„Furnizori"	2.000 lei
D	„Impozit pe salarii"	3.000 lei
D	„Impozit pe profit"	5.000 lei
C	„Conturi curente la bănci”	10.000 lei

Sunt admise formulele contabile compuse în care corespondenţa se stabileşte între mai multe conturi debitoare şi mai multe conturi creditoare.

Exemplu: întreprinderea se aprovizionează de la furnizori cu materii prime în valoare de 200.000 lei şi semifabricate în valoare de 300.000 lei, pentru care decontarea se face parţial prin efecte de comerţ, în valoare de 180.000 lei.

Operaţia economică este intrare de stocuri prin aprovizionare, care majorează elementele de activ – stocuri de materii prime şi stocuri de semifabricate, şi majorează elementele de pasiv – datorii comerciale faţă de furnizori (pe bază de factură) şi datorii comerciale pe bază de efecte de comerţ. Conturile corespondente sunt: conturi de activ: „Materii prime" şi „Semifabricate" care se debitează cu creşterile de activ şi conturile de pasiv „Furnizori" şi „Efecte de plătit" care e creditează cu creşterile de pasiv. Formula contabilă compusă este următoarea:

500.000 lei	%	=	%	500.000 lei
200.000 lei	„Materii prime"		„Furnizori"	320.000 lei
300.000 lei	„Semifabricate"		„Efecte de plătit"	180.000 lei

Dezavantajul unui asemenea tip de formulă compusă constă în dificultatea recunoaşterii directe a corespondenţei punctuale între conturi pentru fiecare sumă.

00:40

00:45

Se majorează capitalul social prin incorporarea rezervelor în suma de 1.000 lei. Care este formula contabilă?

……

……

.....

2. În funcţie de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă şi stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roşu.

Formulele contabile de înregistrare curentă sunt acelea care se întocmesc pentru înregistrarea operaţiilor economice care au loc în mod obişnuit, curent, şi care au cea mai mare frecvenţă în practica de contabilitate. Caracteristica acestora constă în faptul că înscrierea sumelor se face în negru; sumele respective se adună între ele, atât în debitul, cât şi în creditul contului.

Formulele contabile de stornare reprezintă o modalitate specifică a contabilităţii de corectare a unor erori săvârşite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operaţii economice şi financiare care au avut loc în activitatea întreprinderii. Necesitatea efectuării unor asemenea formule contabile decurge din faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greşit prin ştergerea sau tăierea lor şi înscrierea apoi a sumelor corecte.

După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, şi anume: formule contabile de stornare în negru şi formule contabile de stornare în roşu.

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greşit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru. Ulterior se întocmeşte formula contabilă corectă.

De exemplu: să presupunem că întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 450.000 lei. Formula contabilă de înregistrare a acestei operaţii s-a stabilit greşit astfel:

a)	„Materii prime"	=	„Creditori diverşi"	100.000 lei

În formă sistematică această înregistrare se reflectă astfel:

D	„MATERII PRIME"	C		D	„CREDITORI DIVERŞI"	C
a)	10.000	10.000		(b)	10.000	a) 10.000

RULAJ 10.000	10.000 RULAJ
TOTAL SUME 10.000	10.000 TOTAL SUME

RULAJ 10.000	10.000 RULAJ
TOTAL SUME 10.000	10.000 TOTAL SUME

Se observă că formula contabilă întocmită este greşită, din care cauză se procedează la stornarea în negru, astfel:

b) „Creditori diverşi” = „Materii prime” 10.000 lei

Se prezintă şi această înregistrare în formă sistematică în conturile de mai sus, apoi se calculează soldurile conturilor din care rezultă că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greşit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

c) „Materii prime” = „Furnizori" 10.000 lei

În formă sistematică această înregistrare se prezintă astfel:

D „MATERII PRIME” C	
c) 10.000	

D „FURNIZORI” C	
	10.000 c)

Înregistrare corectă

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuate greşit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar) şi apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se porneşte de la aceeaşi formulă contabilă efectuată anterior greşit, la stornarea în roşu (punctul a), care se prezintă în formă sistematică, astfel:

D „MATERII PRIME” C		D „CREDITORI DIVERŞI” C	
a) 10.000	Înregistrare greşită	10.000	a)
d) 10.000	Înregistrare în stornare	10.000	d)
RULAJ 0		0	RULAJ
0	SOLD	SOLD 0	

S-a corectat înregistrarea a), dar cu suma înscrisă în roşu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

d) „Materii prime” = „Creditori diverşi" 10.000 lei

Această formulă contabilă de stornare în roşu se reprezintă în formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greşit a fost anulată, se stabileşte soldul conturilor care trebuie să fie zero.

În continuare, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

e) „Materii prime” = „Furnizori" 10.000 lei

Reprezentarea acestei formule contabile în formă sistematică se prezintă astfel:

D „MATERII PRIME” C		D „FURNIZORI” C	
e) 10.000			10.000 e)

Înregistrare corectă

01:05

Se remarcă faptul că prin ambele tipuri de formulă de stornare se ajunge la acelaşi sold final în conturi şi deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate. Stornarea în negru are însă dezavantajul faţă de stornarea în roşu că duce, pe de o parte la denaturarea rulajelor conturilor folosite pe care le măreşte artificial cu sume care în realitate nu corespund unor operaţii economice, ci unor operaţii de corectare, aşa cum este cazul conturilor „Materii prime” şi „Creditori diverşi", care prezintă atât rulaj debitor, cât şi rulaj creditor de 300.000 lei, deşi în realitate rulajul lor este zero (se prezintă situaţia la stornarea în roşu), şi pe de altă parte la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondenţe ireale între conturi. Pentru aceste motive se recomandă folosirea stornării în roşu.

REZUMAT:

O operaţiune economică sau financiară influenţează cel puţin două posturi: fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ şi altul de pasiv, concomitent şi cu aceeaşi sumă. Orice operaţiune economică sau financiară, produce o dublă modificare în bilanţ şi trebuie să se reflecte printr-o dublă înregistrare în conturi, simultan şi cu aceeaşi sumă.

Dubla înregistrare reprezintă înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţiuni economice sau financiare în două conturi, respectiv în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont şi creditul unui al doilea cont realizată prin dubla înregistrare a operaţiunilor economice şi financiare poartă denumirea de **corespondenţa conturilor**, iar conturile între care se stabileşte această legătură poartă denumirea de **conturi corespondente**.

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operaţii economice şi financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părţii acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operaţia economică, concomitent şi cu aceeaşi sumă.

Efectuarea analizei contabile a operaţiilor economice şi financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape: stabilirea naturii şi conţinutului operaţiei supusă analizei; precizarea modificărilor pe care le produce operaţia economica sau financiară în bilanţ; stabilirea pe baza elementelor din bilanţ modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operaţia economică sau financiară analizată; aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor şi stabilirea formulei contabile.

Formula contabilă este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operaţii economice sau financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică Operaţiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor.**

Operaţiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, şi se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „Cartea-Mare.

În funcţie de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă şi formulă contabilă compusă.

În funcţie de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă şi stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roşu.

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Ce este înregistrarea în ordine cronologică şi în ce document de contabilitate se efectuează aceasta?
2. Ce este contarea?
3. Ce este înregistrarea în ordine sistematică şi în ce document de contabilitate se efectuează aceasta?
4. Care sunt criteriile de clasificare a formulelor contabile?
5. Enumeraţi câteva exemple de conturi sintetice cu analiticele corespunzătoare lor.
6. Ce este contul şi ce legătură are acesta cu Cartea Mare?
7. De ce sistemul de înregistrare a tranzacţiilor este numit al dublei înregistrări (al partidei duble)? Care este specificul său?
8. De ce regulile de funcţionare a conturilor sunt identice pentru datorii şi capitaluri proprii?
9. Care sunt etapele analizei contabile a unei tranzacţii?
10. Care este relaţia dintre Registrul Jurnal şi Cartea Mare?
11. Explicaţi următoarele noţiuni:
    a) cont;
    b) Registru Jurnal,
    c) Cartea Mare;
    d) jurnalizare;
    e) sistematizare;
    f) articol contabil.
12. Se poate renunţa la Registrul Jurnal şi să se înregistreze tranzacţiile direct în Cartea Mare? Argumentaţi răspunsul.
13. Să se demonstreze dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor pe baza următoarelor operaţii economico-financiare:
    a) achiziţionarea de la un furnizor a unui utilaj al cărui preţ este de 200.000 lei;
    b) plata, unei facturi scadente în sumă de 500.000 lei din disponibilul unităţii de la bancă;
    c) încasarea sumei de 25.000 lei în numerar de la un debitor.
14. Să se analizeze şi să se înregistreze în ordine cronologică şi sistematică, precizând felul formulei contabile întocmite, următoarele operaţii economico-financiare:
    a) aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, la preţ de facturare este de 700.000 lei;
    b) încasarea prin bancă a sumei de 500.000 lei de la un client şi a sumei de 200.000 lei de la un debitor;
    c) plata facturii RENEL în valoare de 1.000.000 lei;
    d) rambursarea unui credit bancar pe termen scurt de 3.000.000 lei;
    e) plata cu numerar a obligaţiilor faţă de un creditor de 150.000 lei.

Raspunsuri:

13 a) 213 = 404 200.000 lei; b) 401 = 512 500.000 lei; c) 531 = 461 25.000 lei.

14 a) 301 = 401 700.000 lei; b) 512 = % 411 (500.000) si 461 (200.000) 700.000; c) 401 = 512 1.000.000 lei; 519 = 512 3.000.000 lei; e) 462 = 531 150.000 lei.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Bernard Colasse	Contabilitate Generală, Ediţia a IV-a, traducere în limba română, Editura Moldova, Iaşi, 1995
Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau	Bazele contabilităţii, Editura Universităţii, Bucureşti, 2012
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamţu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 2000
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
C. G. Demetrescu	Istoria contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1998
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 6. DOCUMENTAŢIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII. DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ

După ce aţi atins obiectivele recomandate la unitatea 4, şi aţi folosit cunoştinţele acumulate pentru a înţelege dubla înregistrare şi corespondenţa conturilor, analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare în vedere reprezentării formulei contabile specifice oricărei operaţii sunteţi capabili, după parcurgerea unităţii nr. 5 **să definiţi dubla înregistrare, să exemplificaţi corespondenţa conturilor, să realizaţi analiza contabilă, să deduceţi, pe baza analizei, formula contabilă.**

Timp necesar: 110 minute

Recomandăm studierea unităţilor în ordinea în care sunt numerotate. Astfel, puteţi să faceţi corelaţie între analiza operaţiilor economico-financiare şi implicit formula contabilă, şi înregistrarea cronologică şi sistematică pe care o veţi studia în această unitate.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să interpretaţi noţiunea de documente;**
- ✓ **să explicaţi importanţa documentelor contabile;**
- ✓ **să clasificaţi documentele;**
- ✓ **să verificaţi şi să stabiliţi eventualele erori de întocmire a documentelor şi modul de corectare a acestora;**
- ✓ **să explicaţi circuitul şi modul de pastrare a documentelor;**

să definiţi ştiinţific formele de contabilitate.

6.1 DOCUMENTAŢIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII

00:00

Orice operaţie economică şi financiară referitoare la existenţa şi mişcarea elementelor bilanţiere, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerinţele contabilităţii o constituie fundamentarea şi justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente. Documentaţia este strâns legată şi precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor şi proceselor economice şi consemnarea lor în documente este o condiţie fără de care celelalte procedee ale metodei contabilităţii nu-şi găsesc câmp de aplicare.

Culegerea şi consemnarea informaţiilor despre aceste fenomene şi procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze ştiinţifice şi în funcţie de necesităţile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidenţă din entităţile economice.

Informaţiile generate de obiectul contabilităţii, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai aşa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea şi păstrarea lor ulterioară.

Culegerea şi consemnarea în documente a informaţiei contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea şi consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcţie de structura lor, utilizând instrumente de scris obişnuite.

În orice entitate economică, întocmirea documentelor pentru fiecare operaţie economică şi financiară constituie o cerinţă majoră pentru cunoaşterea şi conducerea reală a activităţii, încât

aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrităţii şi modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părţilor lor componente, dar şi a fiecărei operaţii în parte.

Documentele prezintă o importanţă deosebită pentru mersul normal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justeţei şi legalităţii operaţiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale şi băneşti, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin acesta la întărirea responsabilităţii asupra administraţiei patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informaţii constituie **documentaţia** unităţii patrimoniale.

00:10

Practic noţiunea de documentaţie cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întregului ciclu contabil, atât documentele primare cât şi cele care constituie instrumente specifice metodei contabilităţii: jurnalul, contul, balanţa de verificare, bilanţul.

Documentele justificative reprezintă

.....

00:15

6.2 DOCUMENTELE DE EVIDENŢĂ

6.2.1 Noţiunea, importanţa, conţinutul şi întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nicio operaţie economică sau financiară fără document” şi „nicio înregistrare contabilă fără document”.

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informaţii letrice şi numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul şi în momentul înfăptuirii operaţiilor economice, precum şi a unor evenimente izvorâte din necesităţi organizatorice şi administrative, aşa cum ar fi de exemplu actele necesare pentru angajarea şi încadrarea personalului, contractele economice şi altele.

Din structura sistemului de documente, **documentele de evidenţă** reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilităţii, în sensul că înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documente adecvate.

Documentele de evidenţă reflectă toate operaţiile legate de existenţa şi mişcarea mijloacelor, proceselor şi surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relaţiile de drepturi şi obligaţii generate de aceste operaţii, precum şi rezultatele obţinute din activitatea desfăşurată.

Conţinutul documentelor de evidenţă este diferit în funcţie de caracterul operaţiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidenţă conţin două feluri de elemente: elemente comune şi elemente specifice. **Elementele comune** sunt, de regulă, imprimate. Acestea sunt: denumirea unităţii eminente şi adresa sau compartimentul care l-a întocmit; data întocmirii documentului şi efectuării operaţiei; explicaţia operaţiei; baza legală, dacă este cazul; datele cantitative şi valorice; semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea documentului. **Elementele specifice** sunt cele care diferă şi care, se completează în funcţie de natura operaţiei economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operaţiilor consemnate.

00: 25

Întocmirea şi prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice. Întocmirea documentelor şi prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje faţă de prelucrarea manuală în ceea ce priveşte exactitatea şi operativitatea datelor, precum şi reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.

6.2.2. Clasificarea, raţionalizarea şi tipizarea documentelor

În practica entităţilor economice sunt utilizate documente numeroase şi variate în raport cu operaţiile economice pe care le consemnează. În funcţie de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele de evidenţă se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a. În funcţie de natura operaţiilor pe care le reflectă, documentele se împart în:

- documente privind imobilizările corporale şi necorporale: Bonul de mişcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de predare-primire, Proces-verbal de scoatere din funcţiune etc.;
- documente privind activele circulante materiale: Nota de recepţie şi constatare de diferenţe, Bonul de predare-transfer, restituire, Bonul de consum, Fişa limită de consum etc.;
- documente privind disponibilităţile băneşti: Chitanţa, Dispoziţia de plată-încasare, Proces-verbal de plăţi etc.;
- documente privind salariile şi alte drepturi cuvenite angajaţilor: Statul de salarii, Lista de avans chenzinal, Decontul de cheltuieli, Ordinul de deplasare etc.;
- documente privind vânzările: Factura, Dispoziţia de livrare, Avizul de însoţire a mărfii.

b. După locul de întocmire, documentele se împart în documente interne şi documente externe.

Documentele interne sunt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii pentru operaţiile economice şi financiare referitoare la activitatea ei. Unele dintre aceste documente rămân în cadrul întreprinderii, ca de exemplu: Bonul de consum, Bonul de lucru etc. Alte documente interne circulă în afara întreprinderii, ca de exemplu: Facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate şi serviciile prestate, Dispoziţiile de plată, Cecurile.

Documentele externe sunt cele care s-au întocmit în alte întreprinderi sau instituţii, dar care circulă în cadrul întreprinderii. Aceste documente reflectă relaţiile întreprinderii cu terţe persoane fizice sau juridice, ca de exemplu: Factura primită de la furnizori, Extrasul de cont primit de la bancă etc.

c. După modul de întocmire, documentele de evidenţă pot fi documente primare şi documente centralizatoare.

Documentele primare sunt cele care consemnează pentru prima dată operaţiile economice sau financiare, de exemplu: Bonul de consum, Procesul-verbal de predare-primire etc.

Documentele centralizatoare cumulează şi grupează datele din documentele primare, care cuprind operaţii de acelaşi fel, de exemplu: Centralizatorul consumurilor de materiale, Centralizatorul vânzărilor etc.

d. După caracterul şi funcţia pe care o îndeplinesc, documentele de evidenţă se împart în: documente de dispoziţie, documente de execuţie sau justificative şi documente mixte.

Documentele de dispoziţie sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operaţie economică, precum şi indicaţiile necesare efectuării ei. Asemenea documente pot fi: Comanda, Dispoziţia de plată etc.

Documente de execuţie sau **justificative** sunt acelea prin care se face dovada executării operaţiei consemnate. Spre deosebire de precedentele, acestea stau la baza înregistrării operaţiilor în conturi. Asemenea documente pot fi: Chitanţă, Bonul de consum, Procesul-verbal de recepţie etc.

Documentele mixte sunt acele documente care reunesc însuşirile documentelor de dispoziţie şi a celor de execuţie. De exemplu: Fişa limită de consum, Dispoziţia de livrare-aviz de expediere etc.

e. După sfera de aplicare, documentele de evidenţă se grupează în: documente de uz general şi documente specifice.

Documentele de uz general se utilizează în toate ramurile de activitate, ca de exemplu: Chitanţa, Factura, Statul de salarii etc.

Documentele specifice sunt acelea care se utilizează numai în anumite ramuri, ca de exemplu: Actul de fătare, Fişa consumului de furaje, în agricultură, sau Contractul de antrepriză, în construcţii.

f. Documentele contabile în funcţie de modul de întocmire şi de rolul pe care îl au în cadrul sistemului informaţional contabil se împart în: documente justificative, registre contabile şi documente de sinteză şi raportare.

- **Documentele justificative** sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul şi în momentul producerii operaţiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilităţii. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat şi înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea înfăptuirii operaţiilor consemnate.
- **Registrele contabile** sau documentele de evidenţă contabilă sunt acelea în care se înregistrează şi păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile reprezintă documente prin care se realizează înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor economice şi financiare derulate în activitatea entităţii economice.

Principalele registre prevăzute de Legea contabilităţii sunt: registrul-jurnal, registrul cartea-mare şi registrul inventar.

Registrul-jurnal este un document contabil obligatoriu, în cadrul căruia se realizează înregistrarea operaţiilor economico-financiare în ordinea efectuării lor în timp, asigurând cunoaşterea mişcării valorice (rulajului) a operaţiunilor din perioada analizată. Înregistrările din registrul-jurnal reprezintă justificarea transpunerii lor în contabilitatea sistematică.

Forma registrului-jurnal este următoarea:

Nr. înreg.	Data înreg.	Documentul			Explicaţia	Simbol cont		Sume	
		Fel	Nr.	Data		D	C	D	C
1	5 I	Factură	213	3 I	Furnizorul Dorobanţul	301*	401*	200.000	200.000
2	6 I	Extras cont	815	5 I	Împrumut BCR	512*	162*	700.000	700.000
.	.	.							
.	.	.							
.	.	.							

* 301 Materii prime
401 Furnizori
512 Conturi curente la bănci
162 Credite bancare pe termen lung şi mediu

Se utilizează două categorii de registre-jurnal: registrul general şi registre auxiliare. Formele registrelor auxiliare sunt: jurnalul aprovizionărilor, jurnalul vânzărilor, jurnalul pentru încasări şi plăţi şi jurnalul pentru operaţiuni diverse. Registrul general caracterizează înregistrările din registrele auxiliare.

Registrele pentru **evidenţă sistematică** servesc la înregistrarea şi gruparea operaţiilor economice şi financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp şi în sensul modificării contului. Formularele folosite în acest scop sunt denumite ***cartea mare*** şi au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

a) Sub formă de fişă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

FIŞĂ DE CONT PENTRU OPERAŢII DIVERSE

Contul					Simbol cont		Pag.
Data	Documentul		EXPLICAŢIA	Simbol cont corespondent	Debit	Credit	Sold
	Felul	Nr.					

b) Sub formă de fişe sintetice şah sau pe conturi corespondente:

FIŞĂ SINTETICĂ ŞAH

Contul			Credit Debit	Pag.
Nr. din jurnal	Data operaţiei	SUMA	Conturi corespondente	

c) În măsura în care documentele justificative se înscriu în ordinea cronologică, fişa sintetică şah poate avea forma unui jurnal care este destinat numai pentru creditul conturilor. Din această cauză, la sfârşitul fiecărei luni, pe baza centralizării şi grupării datelor din jurnal se completează pentru rulajele şi soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune în Cartea-Mare.

CARTEA-MARE

Contul									
Luna	Conturi corespondente					Total rulaj debitor	Total rulaj creditor	SOLD	
						la 1 I 200...		Debitor	Creditor
lan									
feb									
dec									

d) Registrele pentru evidenţă contabilă, în care operaţiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât şi sistematizat pe genuri de operaţii de aceeaşi natură, acestea sunt folosite în unităţile economice sau bugetare cu un volum mic de operaţii ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

JURNAL-CARTE MARE

JURNAL		CARTEA MARE					
Nr. rând	Articol contabil	Materii prime		Furnizori		TVA deduc.	
		D	C	D	C	D	C
1	1.01.2000 SOLD INIŢIAL						
2	15.01.2000 % = 401 - 119.000 301 - 100.000 4426 - 19.000	 100.000			119.000	 119.000	

Registrul inventar este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează grupat, toate elementele inventariate de unitate potrivit reglementărilor în vigoare.

La sfârşitul fiecărui an, după aprobarea *Situaţiilor financiare*, în prima parte a acestui registru se înscriu elementele de inventar după natura lor, pentru a putea justifica conţinutul fiecărui post din bilanţul contabil.

REGISTRUL-INVENTAR

Nr. Crt.	Obiectul inventarierii	Data inventarierii	Valoarea		Diferenţe necompensate	
			Scriptică	Faptică	+	-

- **Documentele contabile de sinteză sau situaţiile financiare** realizează centralizarea şi sintetizarea datelor contabile într-un sistem de indicatori economico-financiari care caracterizează poziţia financiră şi rezultatele obţinute.

În sistemul de contabilitate românesc ele se compun din:

- bilanţul contabil,
- contul de profit şi pierdere,
- situaţia modificării capitalului propriu,
- situaţia fluxurilor de numerar şi
- note explicative .

Documentele de evidenţă sunt proiectate în strânsă concordanţă cu conţinutul operaţiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în acelaşi timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli şi volum de muncă minime.

În ţara noastră a fost elaborat un sistem raţional de organizare a documentelor financiar-contabile[7] ce cuprinde modelele documentelor financiar-contabile precum şi Normele metodologice de întocmire şi utilizare a acestora.

.

Documentele conţinute sunt însoţite de instrucţiuni precise privind forma, conţinutul, structura, întocmirea şi folosirea obligatorie a documentelor.

Raţionalizarea şi tipizarea documentelor este acţiunea prin care se urmăreşte stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conţinut, format şi destinaţie) pentru operaţii de acelaşi fel, obligatorii pentru toate întreprinderile de acelaşi tip.

Prin această acţiune se urmăreşte: eliminarea paralelismelor, întocmirea şi circulaţia acestora, cuprinderea în conţinutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităţilor de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerinţelor de informare a tuturor formelor de existenţă.

00:50

Documentele contabile obligatorii sunt:
……
…….....înregistrarea cronologică reprezintă inregistrarea în
.....înregistrarea sistematică reprezintă înregistrarea în
.....

00:60

Verificarea documentelor de evidenţă este operaţia premergătoare înregistrării operaţiilor economice şi financiare în conturi şi constă în controlul respectării condiţiilor de formă şi de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor şi abuzurilor şi totodată pentru reflectarea în contabilitate a realităţii.

[7] ORDIN Nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile şi anexele nr. 1 şi 4 (au fost publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870 din 23 decembrie 2008)

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă şi verificare de fond.

Verificarea din punctul de vedere al formei se referă la folosirea modelului de document corespunzător naturii operaţiei consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de documente; existenţa semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor şi de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existenţa aceluiaşi număr de ordine pe fiecare exemplar.

Documentele de evidenţă sunt supuse apoi unei verificări a exactităţii datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităţilor şi preţurilor, precum şi corectitudinea calculelor efectuate.

Verificarea de fond a documentelor, implică o răspundere deosebită şi ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiilor consemnate.

Legalitatea operaţiei se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operaţii (legi, decrete, instrucţiuni etc.).

Necesitatea operaţiei presupune raportarea operaţiei la cerinţele activităţii întreprinderii, deoarece nu orice operaţie care este legală este şi necesară întreprinderii.

Realitatea datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operaţiei (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantităţile de produse obţinute).

Economicitatea operaţiei are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei reparaţii la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influenţează atât calitatea lucrărilor cât şi costul acestora.

În general, verificarea documentelor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. Documentele care, în urma verificării, se constată că nu corespund cerinţelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

Corectarea erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoaşterea momentului când s-a produs greşeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoştinţa celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite şi apoi înscrierea corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

01:05

Documentele referitoare la mijloacele băneşti (chitanţa, cecul etc.), greşit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează şi rămân în carnetele respective, fără a fi detaşate.

În factura completată la vânzarea mărfurilor s-a greşit denumirea produsului. Cum se corectează? ……..
……
Un angajat al unei entităţi a pierdut o chitanţă. Cum trebuie să procedeze?
……
……

01:15

6.2.4. Circuitul şi păstrarea documentelor

Pentru a-şi îndeplini funcţiile de sursa de date pentru înregistrarea operaţiilor economice şi financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar şi de informare operativă a organelor de conducere, documentele de evidenţă, din momentul întocmirii sau primirii şi până în momentul arhivării lor, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. În acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri şi staţionări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea şi înregistrarea lor.

În cadrul entităţilor economice, pentru raţionalizarea circulaţiei documentelor, se întocmeşte un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare şi compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidenţă variază de la o întreprindere la alta, în funcţie de dimensiunea şi structura organizatorică, de natura operaţiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate şi calculaţie.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidenţă ajung la punctul final al circulaţiei - clasarea şi arhivarea.

Clasarea este operaţia de aşezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării şi al găsirii lor cu uşurinţă atunci când este necesar.

În practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind **natura operaţiilor economice,** după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operaţii băneşti etc.;
- criteriul **cronologic,** după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul **alfabetic** potrivit căruia documentele se aşează după denumirea unităţilor la care se referă;
- criteriul **geografic,** conform căruia documentele se clasează după localitatea în care se găsesc corespondenţii.

Păstrarea documentelor în cursul exerciţiului financiar se realizează în **arhiva curentă** care se organizează în cadrul principalelor sectoare şi servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă şi unele documente contabile, cum sunt fişele de cont, balanţele de verificare, Situaţiile financiare, se păstrează în spaţii special amenajate. După expirarea exerciţiului financiar şi aprobarea Situaţiilor financiare, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din **arhiva generală,** documentele nu se scot decât cu aprobarea persoanelor competente, la cererea instanţelor judecătoreşti şi a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcţie de natura, destinaţia şi categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termeni de păstrare stabilite prin instrucţiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcţia generală a arhivelor statului.

În mod concret:

- documentele financiar-contabile se păstrează timp de 5 ani, cu începere de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia aufost întocmite.
- documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viaţă mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.
- statele de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.
- Registrul-jurnal, Registrul-inventar şi Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exerciţiului financiar în cursul căruia au fost întocmite

01:25

Mai menţionăm că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.

REZUMAT:

Orice operaţie economică şi financiară referitoare la existenţa şi mişcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Informaţiile generate de obiectul contabilităţii, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie consemnate în documente, numai aşa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea şi păstrarea lor ulterioară.

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nici o operaţie economică sau financiară fără document" şi „nici o înregistrare contabilă fără document".

Documentele sunt acte scrise cuprinzând informaţii letrice şi numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul şi în momentul înfăptuirii operaţiilor economice, precum şi a unor evenimente izvorâte din necesităţi organizatorice şi administrative, aşa cum ar fi de exemplu actele necesare pentru angajarea şi încadrarea personalului, contractele economice şi altele.

Registrele contabile sau documentele de evidenţă contabilă sunt acelea în care se înregistrează şi păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile reprezintă documente prin care se realizează înregistrarea cronologică şi sistematică a operaţiilor economice şi financiare derulate în activitatea unităţii patrimoniale.

Principalele registre prevăzute de Legea contabilităţii sunt: registrul-jurnal, registrul cartea-mare şi registrul inventar.

Verificarea documentelor de evidenţă se face în scopul evitării neregulilor şi abuzurilor şi totodată pentru reflectarea în contabilitate a realităţii.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidenţă ajung la punctul final al circulaţiei - clasarea şi arhivarea. De la apariţia datelor contabile până la prezentarea lor finală ca indicatori economici, acestea parcurg mai multe etape de prelucrare.

Esenţa etapelor de prelucrare constă în: deschiderea conturilor, întocmirea documentelor justificative; prelucrarea documentelor şi înregistrarea lor în conturi; calculaţia costurilor, veniturilor şi rezultatelor; verificarea exactităţii datelor înregistrate; întocmirea bilanţului contabil.

Toate aceste etape operaţionale, formează **ciclul contabil de prelucrare a datelor.**

EVALUARE

Timp necesar: 30 min

- Ce înţelegeţi prin documentaţie?
- Care este importanţa documentelor de evidenţă?
- Care este conţinutul documentelor?
- Cum se clasifică documentele?
- Cum se corectează erorile din documentele contabile?
- Cum se pastrează documentele? Pentru cât timp trebuie păstrate?
- Care sunt documentele contabile obligatorii?
- Înregistrarea cronologică se face cu ajutorul:
  a) Registrului jurnal;
  b) Registrului inventar;
  c) Registrului Cartea mare.
- Înregistrarea sistematică se face cu ajutorul :
  a) Registrului jurnal;
  b) Registrului inventar;
  c) Registrului de casă;
  d) Registrului Cartea mare.

Raspunsuri: 8 –a; 9 –d.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2008
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 7 EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂŢII

Respectând recomandarea de a studia unităţile în ordinea în care sunt numerotate, puteţi să faceţi corelaţie între analiza operaţiilor economico-financiare şi implicit formula contabilă, şi înregistrarea cronologică şi sistematică pe care aţi studiat-o într-una dintre unităţile precedente, şi documentele care stau la baza operaţiilor economico-financiare. Puteţi să înţelegeţi **noţiunea de documente, să explicaţi importanţa documentelor contabile, să clasificaţi documentele, să verificaţi şi să stabiliţi eventualele erori de întocmire a documentelor şi modul de corectare a acestora, să explicaţi circuitul şi modul de pastrare a documentelor, să definiţi ştiinţific formele de contabilitate.**

Unitatea curentă are ca obiectiv prezentarea regulilor generale de evaluare, ştiut fiind faptul că evaluarea, alături de recunoaştere reprezintă etape fundamentale în contabilitate, cărora trebuie să le acordăm o maximă atenţie.

Timp necesar: 60minute
Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi principiile evaluării;**
- ✓ **să enumeraţi criteriile de evaluare;**
- ✓ **să stabiliţi baza de evaluare a elementelor patrimoniale;**
- ✓ **să explicaţi formele de evaluare folosite în contabilitate;**
- ✓ **să definiţi reevaluarea.**

7.1 DEFINIREA ŞI IMPORTANŢA EVALUĂRII

Evaluarea este procedeul metodei contabilităţii care asigură exprimarea valorică a activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor.

Ca procedeu al metodei contabilităţii, evaluarea reprezintă cuantificarea şi măsurarea, în expresie bănească, a mărimii elementelor: active, pasive, cheltuieli, venituri şi rezultate financiare, precum şi a operaţiilor economice şi financiare care produc modificări în poziţia finaniară a unei entităţi economice.

Evaluarea este condiţia procesului ascendent de cunoaştere a obiectului contabilităţii prin intervenţia, şi cu utilizarea şi a celorlalte instrumente şi procedee ale metodei contabilităţii. Toate procedeele metodei contabilităţii se bazează şi se împletesc cu evaluarea. Calcularea indicatorilor economici şi financiari ca expresie concentrată şi rezultat al funcţiei de informare a contabilităţii presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

De asemenea, evaluarea este prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculaţie a costurilor, în aplicarea procedeelor verificării şi controlului prin intermediul balanţelor de verificare, a inventarierilor, la generalizarea informaţiilor contabile prin bilanţ şi verificarea echilibrului dintre activ şi pasiv.

7.2 PRINCIPIILE EVALUĂRII

Principiile contabile sunt elemente de natură conceptuală pe baza cărora se elaborează normele contabile privind producerea informaţiilor referitoare la evoluţia situaţiei financiare şi stabilirea rezultatului. Normele contabile sunt reguli de evaluare, înregistrare, clasificare şi prezentare a informaţiilor.

Principiile metodei contabilităţii se subordonează obiectivului fundamental - imaginea fidelă - a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, situaţiei financiare şi a rezultatului unităţii patrimoniale.

Elementele prezentate în situaţiile financiare anuale se evaluează̧t în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute de reglementările contabile, conform contabilităţii de angajamente. Astfel, efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc (şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) şi sunt înregistrate în contabilitate şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor aferente.

Principiile contabile definite de reglementarile contabile sunt următoarele:

(1) **Principiul continuitatii activitatii**. Trebuie sa se prezume ca entitatea isi desfasoara activitatea pe baza principiului continuitatii activitatii.

Acest principiu presupune ca entitatea isi continua in mod normal functionarea, fara a intra in stare de lichidare sau reducere semnificativa a activitatii.

(2) **Principiul permanentei metodelor**. Metodele de evaluare si politicile contabile, in general, trebuie aplicate in mod consecvent de la un exercitiu financiar la altul.

Modificarile de politici contabile pot fi determinate de:

a) initiativa entitatii, caz in care modificarea trebuie justificata in notele explicative la situatiile financiare anuale;

b) o decizie a unei autoritati competente si care se impune entitatii (modificare de reglementare), caz in care modificarea nu trebuie justificata in notele explicative, ci doar mentionata in acestea.

(3) **Principiul prudentei**. La intocmirea situatiilor financiare anuale, evaluarea trebuie facuta pe o baza prudenta si, in special:

a) in contul de profit si pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilantului;

b) trebuie sa se tina cont de toate datoriile aparute in cursul exercitiului financiar curent sau al unui exercitiu precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia;

c) trebuie sa se tina cont de toate datoriile previzibile si pierderile potentiale aparute in cursul exercitiului financiar curent sau al unui exercitiu financiar precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia. In acest scop sunt avute in vedere si eventualele provizioane, precum si datoriile rezultate din clauze contractuale;

d) trebuie sa se tina cont de toate deprecierile, indiferent daca rezultatul exercitiului financiar este pierdere sau profit. Inregistrarea ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectueaza pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit si pierdere.

(4) **Principiul independentei exercitiului**. Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor.

(5) **Principiul evaluarii separate a elementelor de active si de datorii**. Conform acestui principiu, componentele elementelor de active si de datorii trebuie evaluate separat.

(6) **Principiul intangibilitatii**. Bilantul de deschidere pentru fiecare exercitiu financiar trebuie sa corespunda cu bilantul de inchidere al exercitiului financiar precedent.

(7) **Principiul necompensarii**. Orice compensare intre elementele de active si datorii sau intre elementele de venituri si cheltuieli este interzisa.

Toate creantele si datoriile trebuie inregistrate distinct in contabilitate, pe baza de documente justificative. Eventualele compensari intre creante si datorii fata de aceeasi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi inregistrate numai dupa contabilizarea veniturilor si cheltuielilor corespunzatoare.

(8) **Principiul prevalentei economicului asupra juridicului**. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop inregistrarea in contabilitate si prezentarea fidela a operatiunilor economico-financiare, in conformitate cu realitatea economica, punand in evidenta drepturile si obligatiile, precum si riscurile asociate acestor operatiuni.

(9) **Principiul pragului de semnificatie**. Valoarea elementelor de bilant si de cont de profit si pierdere care sunt precedate de cifre arabe poate fi combinata daca:

(a) acestea reprezinta o suma nesemnificativa sau

(b) o astfel de combinare ofera un nivel mai mare de claritate, cu conditia ca elementele astfel combinate sa fie prezentate separat in notele explicative.

Dubla reprezentare are o importanţă prioritară în fundamentarea metodei contabilităţii.

Raportul de echivalenţă între cei doi termeni:

Destinaţia/ alocarea/ utilizarea valorilor = Provenienţa/ finanţarea/ resursa valorilor

are semnificaţie diferită.

Dacă obiectul dublei reprezentări este întreg patrimoniul, ecuaţia se prezintă astfel:

$$A = P$$

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie procesele economice interne, transformatoare, ecuaţia se prezintă astfel:

$$\text{Cheltuieli} \pm \text{Rezultat} = \text{Venituri}$$

În această ecuaţie termenul „cheltuieli" semnifică utilizarea/ consumul de bogăţie, iar termenul „venituri" semnifică obţinerea/ producerea de bogăţie.

Dubla înregistrare a operaţiunilor economice sau financiare determină raportul de schimb reprezentat de ecuaţia:

00:50

$$\text{Debit} = \text{Credit}$$

Termenul „Debit" semnifică destinaţia/alocarea/utilizarea unei valori economice „i" iar termenul „Credit" semnifică provenienţa/finanţarea valorii economice „i".

Care sunt principiile metodei contabilitatii?

.....

.....

.....

.....

.....

Ce semnifica principiul intangibilitatii bilantului de deschidere?

.....

00:55

Conceptul de imagine fidelă - concept dominant în contabilitate, introdus în dispoziţiile generale ale Directivei a IV-a, poate fi abordat din diverse puncte de vedere.

Imaginea fidelă (true and fair view), obiectiv fundamental al contabilităţii, este un concept de origine britanică ce are în vedere respectarea normelor contabile şi a legii. Termenii care definesc imaginea fidelă sunt aceia de imagine veridică şi imagine corectă sau imagine reală şi corectă.

7.3 CRITERIILE DE EVALUARE

Pe baza acumulărilor în practica de contabilitate, în prezent teoria contabilităţii recunoaşte următoarele criterii privind evaluarea existenţelor şi mişcărilor elementelor bilanţiere: valoarea de utilitate, valoarea reală, valoarea de piaţă şi timpul.

Valoarea de utilitate (reală) reprezintă „costul" sau „sacrificiul" consimţit pentru a aduce bunul respectiv în en titate, sau ceea ce s-ar obţine prin utilizarea bunului respectiv în unitate sau vânzarea la piaţă. Alte interpretări ale valorii de utilitate: valoarea pe care un cumpărător potenţial

acceptă s-o plătească pentru cumpărarea lui în starea în care se află; valoarea recunoscută de părţi în cadrul tranzacţiilor directe.

Pentru datorii valoarea de utilitate semnifică sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligaţiei create sau pentru satisfacerea obligaţiilor fiscale.

Reglementările contabile actuale din România definesc valoarea reală ca valoarea la care poate fi tranzacţionat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părţi aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii, în care preţul este determinat în mod obiectiv, respectiv valoarea recunoscută de piaţă în cadrul tranzacţiilor directe.

Valoarea de piaţă reprezintă preţul care poate fi realizat pe o piaţă activă, în cadrul relaţiilor directe. Piaţa activă se caracterizează prin următoarele:

- activele de pe piaţă sunt relativ omogene;
- sunt tranzacţionate cantităţi suficiente de asemenea active astfel încât pot fi găsiţi oricând potenţiali cumpărători şi vânzători;
- preţurile pot fi cunoscute de public.

În procesul actual de implementare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate este importantă cunoaşterea tuturor categoriilor de valori menţionate de acestea pentru înţelegerea incidenţei lor cu diverse metode utilizate. Menţionăm asemenea categorii de valori:

- ***valoarea actualizată*** care semnifică valoarea estimată a viitoarelor fluxuri nete de numerar în desfăşurarea normală a activităţii;
- ***valoarea actualizată a unei datorii*** – formă echivalentă plăţilor aşteptate în viitor pentru a stinge obligaţia rezultată dintr-o prestaţie sau bun primit;
- ***valoarea de înregistrare sau contabilă*** reprezintă valoarea la care un activ este reflectat în bilanţ după deducerea amortizării acumulate şi a pierderilor acumulate din depreciere;
- ***valoarea realizabilă sau de decontare a unei datorii*** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar aşteptate a fi plătite pentru a achita datoria, potrivit cursului normal al afacerilor;
- ***valoarea realizabilă*** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obţinută în prezent prin vânzarea normală a activelor;
- ***valoarea realizabilă netă*** reprezintă preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, după ce se scad costurile estimate pentru producerea şi vânzarea bunului;
- ***valoarea recuperabilă*** reprezintă suma estimată a fi recuperată din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării;
- ***valoarea reziduală*** reprezintă valoarea netă estimată a fi obţinută pentru un activ la sfârşitul duratei de viaţă utilă a acestuia, după scăderea costurilor estimate pentru vânzarea sau pentru scoaterea din funcţiune;
- ***valoarea reevaluată*** a unui activ reprezintă valoarea reală a unui activ la data reevaluării;
- ***valoarea ajustată*** reprezintă valoarea diminuată a activelor care s-au depreciat.

00:10

Cum definiţi evaluarea? .....
.....
Ce reprezintă valoarea recuperabilă? .....
.....
Valoarea de utilitate reprezintă: .....
.....

00:15

7.4 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE

Formele de evaluare se diferenţiază fie în funcţie de momentul când se efectuează, fie în funcţie de natura elementelor patrimoniale.

Corespunzător momentului efectuării evaluării conform O.M.F. nr. 3055/2009, evaluarea trebuie să se efectueze în următoarele momente, prin intermediul opţiunilor corespunzătoare caracterului economic al tranzacţiilor:

7.3.1 **Evaluarea la intrarea** sau evaluarea la recunoaştere sau evaluarea iniţială a activelor şi datoriilor se referă la înregistrarea curentă a tranzacţiilor şi evenimentelor care generează mişcări de natura intrărilor. Se întemeiază pe costul istoric măsurat la intrarea activelor şi crearea datoriilor. Costul iniţial recunoscut capătă statutul de valoare contabilă de intrare a activelor şi datoriilor.

După natura elementelor de evaluat întâlnim câteva reguli generale ale evaluării, cărora le corespund anumite baze de evaluare.

La intrarea în entitate **bunurile** se evaluează şi se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare stabilită în funcţie de căile de intrare şi ia următoarele forme:

a) **cost de achiziţie** - pentru bunurile procurate cu titlu oneros.
b) **cost de producţie** - pentru bunurile produse în entitate;
c) **valoarea de aport**, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;
d) **valoarea justă** - pentru bunurile dobândite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar.

Costul de achiziţie cuprinde preţul de cumpărare(purchase price, engl.), taxele de import şi alte taxe, cu excepţia taxelor pe care entitatea economică le poate recupera de la autorităţile fiscale (non-refundable purchase texes, engl.), cheltuieli de transport, manipulare şi alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziţiei bunurilor respective, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obţinerea de autorizaţii şi alte cheltuieli nerecuperabile direct atribuibile bunului respectiv. Cu alte cuvinte, costul de achiziţie cuprinde toate costurile ocazionate de achiziţia bunului respectiv.

Cheltuielile directe atribuibile se referă la:

- cheltuielile de amenajare a amplasamentului;
- cheltuielile de transport şi de manipulare iniţiale;
- cheltuielile de instalare;
- onorariile cuvenite arhitecţilor şi inginerilor;
- costurile estimate pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion.

Reglementările contabile româneşti au adus precizarea conform căreia cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziţie şi atunci când funcţia de aprovizionare este externalizată..

Costul de achiziţie al bunurilor este ajustat cu reducerile comerciale acordate de furnizori şi înscrise în factura de achiziţie.

Furnizorul poate acorda reduceri comerciale pentru:

- defectele de calitate, reduceri care se aplică asupra preţului de vânzare, iar aceste reduceri poartă denumirea de rabaturi.
- achiziţionarea unui volum de bunuri superior celui convenit în contract sau dacă cumpărătorul are un statut preferenţial, aceste reduceri purtând denumirea de remize.
- ansamblul tranzacţiilor efectuate cu acelaşi client în decursul unei perioade determinate, reduceri care poartă denumirea de risturne.

Reducerile comerciale primite după data facturării **nu reduc** costul de achiziţie, ele se evidenţiază în contabilitate ca şi cheltuieli ale perioadei şi anume într-un cont de reduceri comerciale primite.

O altă categorie de reduceri primite de la furnizori sunt reducerile financiare sub formă de sconturi de decontare. Acestea se acordă ca bonus pentru achitarea datoriilor înainte de termenul

stabilit prin contract. Veniturile financiare reprezintă venituri ale perioadei, ele nu afectează costul de achiziţie.

Dacă notăm cu:

CA – costul de achiziţie

PC – preţul de cumpărare

TN – taxe pentru care entitatea nu are drept de recuperare

Cc – cheltuielile descrise ce intră în componenta costului de achiziţie

R – reduceri comerciale facturate

Obţinem o formulă a costului de achiziţie astfel:

$$CA = PC + TN + Cc - R$$

Costul de producţie al unui bun cuprinde costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumabile şi cheltuielile de producţie direct atribuibile activului. În costul de producţie poate fi inclusă o proporţie rezonbilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producţie. Acesta nu include eforturile care nu se pot asocia în mod direct produsului obţinut, precum pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producţie înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei.

Cheltuielile generale de administraţie, cheltuielile de desfacere şi cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producţie. Costurile îndatorării (dobânzile aferente perioadei de fabricaţie) care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ cu ciclu lung de fabricaţie pot fi incluse în costul acelui activ.

Valoarea de aport se stabileşte de către un expert evaluator şi e reprezentată de valoarea de utilitate a bunului adus ca aport la capitalul social al entităţii. O asemenea valoare este asimilată costului de achiziţie.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părţi aflate în cunoştinţă de cauză în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv.

Faţă de regulile prezentate mai sus, în evaluarea la intrare intervin unele cazuri particulare pe care le vom prezenta la momentul potrivit.

Creanţele şi datoriile se evaluează la valoarea justă a contraprestaţiei oferite (în cazul creanţelor) sau primite (în cazul datoriilor) pentru acestea, plus costurile de tranzacţionare.

În cazul **cheltuielilor şi veniturilor** valoarea contabilă este cea asociată elementelor de activ şi datorii cu care intră în corespondenţă. Astfel, veniturile sunt evaluate fie în acelaşi timp cu o creştere de activ (deci cu valoarea creanţei sau lichidităţii în cazul vânzărilor şi costul de producţie al stocurilor sau imobilizărilor) fie ca o diminuare de datorii. Cheltuielile sunt evaluate fie ca o creştere a datoriilor (în cazul angajamentelor), fie ca o diminuare a activului (în cazul consumurilor diverse).

7.3.2 **Evaluarea la ieşirea** sau **derecunoaşterea** este utilizată la operaţiunile care generează mişcări de natura ieşirilor sau de dare în consum şi se face la *valoarea de intrare sau contabilă.* Folosirea valorii de intrare în cazul derecunoaşterii este logică, anularea unui element implicând renunţarea la o valoare egală cu valoarea de intrare. O particularitate privind evaluarea la ieşire apare în cazul bunurilor de natura stocurilor şi al titlurilor de valoare similare sau identice care au valori de intrare diferite şi există posibilitatea identificării valorilor de intrare. În acest caz se recurge la una din metodele: costul mediu ponderat, primul intrat – primul ieşit (FIFO: first în – first out, engl.), ultimul intrat – primul ieşit (LIFO: last în – first out, engl.).

Regulile generale de evaluare permit, în unele cazuri, alegerea de către entitatea economică a metodelor sau bazelor de evaluare. Trebuie reţinută, însă, regula conform căreia: „metodele de evaluare şi politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exerciţiu financiar la altul.”[8]

[8] Reglementări contabile conforme cu directivele europene, Secţiunea 7, pct. 39. *Principiul permanenţei metodelor.*

7.3.3 **Evaluarea la inventar cu reflectarea în bilanţ.** O primă perspectivă a inventarului este reprezentată la **determinarea cantitativă** a elementelor raportate în situaţiile financiare şi a valorii acestora. Este vorba de o cuantificare a existentului faptic privind activele şi datoriile unei entităţi prin observaţie directă, numărare şi calcul şi compararea acestuia cu existentul scriptic, iar urmare a inventarierii pot rezulta plusuri sau minusuri de inventar.

O a doua perspectivă a inventarierii este reprezentată de **evaluare**. Elementele de natura activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii se reflectă în situaţiile financiare şi se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Se efectuează la închiderea exerciţiului financiar şi se bazează pe valoarea actuală denumită *valoare de inventar* stabilită în funcţie de utilitatea bunului în economia entităţii şi preţul pieţei.

În acest sens, bunurile se evaluează şi se recunosc în bilanţ la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

Pentru creanţe şi datorii valoarea se stabileşte în funcţie de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată, stabilită în funcţie de termenii clauzelor din contract.

Inventarierea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii reprezintă un adevărat proces decizional de raţionament profesional cu implicaţii substanţiale asupra relevanţei şi fiabilităţii informaţiilor de bilanţ privind puterea financiară şi profitul sau pierderea. De aceea, în majoritatea listelor de inventar, din motive de evitare a subiectivităţii evaluării, se preferă opţiunea ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea contabilă.

Care sunt momentele la care se efectuează evaluarea?
……
…….....Care este valoarea la care se face evaluarea la intrarea în gestiune a bunurilor achiziţionate?
.....
.....
Dar a celor produse in unitate? ……
.....

REZUMAT:

Evaluarea este procedeul metodei contabilităţii care asigură exprimarea valorică a componentelor bilanţului.

Ca procedeu al metodei contabilităţii, evaluarea reprezintă cuantificarea şi măsurarea, în expresie bănească, a mărimii elementelor patrimoniale: active, pasive, cheltuieli, venituri şi rezultate financiare, precum şi a operaţiilor economice şi financiare care produc modificări în activul şi pasivul patrimonial.

Principiile contabile general admise includ patru principii: *principiul costului istoric, principiul prudenţei, principiul stabilităţii unităţii monetare, principiul continuităţii activităţii.*

Evaluarea trebuie să se efectueze în următoarele momente:

- evaluarea la intrarea în patrimoniu la: costul de achiziţie, pentru bunurile materiale procurate cu titlu oneros, costul de producţie pentru bunurile materiale obţinute din producţie proprie, valoarea de utilitate pentru bunuri materiale intrate în patrimoniu ca aport în natură la capitalul social, sau obţinute cu titlu gratuit.

- evaluarea la ieşirea din patrimoniu sau la darea în consum se efectuează în principiu, la valoarea de intrare a bunurilor respective.

- evaluarea elementelor bilanţiere cu ocazia inventarierii se efectuează la închiderea exerciţiului financiar pentru active, capitaluri proprii şi datorii cu scopul stabilirea valorii nete bilanţiere.

EVALUARE

Timp necesar: 30 min

1. Potrivit principiului costului istoric, costul de producţie al unui stoc obţinut din producţie proprie cu ciclu lung de fabricaţie cuprinde obligatoriu:
   a) costurile directe de producţie, cheltuielile indirecte de producţie angajate, cheltuielile generale de administraţie;
   b) costurile directe de producţie, costurile indirecte de producţie, costurile de distribuţie;
   c) costurile directe de producţie, costurile indirecte de producţie angajate, costurile cu dobânzile.

2. În evaluarea bunurilor procurate cu titlu oneros costul de achiziţie este egal cu:
   a) preţul de cumpărare plus taxe nerecuperabile plus cheltuieli de transport minus aprovizionare plus alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrare a bunului;
   b) preţul de cumpărare plus cheltuielile de transport minus aprovizionare plus cheltuieli generale de administraţie;
   c) preţul de cumpărare plus cheltuieli de încărcare-descărcare plus taxe nedeductibile;
   d) preţul de cumpărare plus taxe nedeductibile plus cheltuieli de transport plus cheltuieli generale de administraţie.

3. Baza de evaluare aleasă în elaborarea situaţiilor financiare este costul istoric. Într-o economie inflaţionistă crescătoare această bază de evaluare determină supraevaluarea rezultatului.
   Alternativele prevăzute de Directiva a IV-a a U.E. sunt:
   a) evaluarea posturilor care figurează în conturile anuale inclusiv pentru capitalurile proprii, pe baza altor metode decât valoarea de înlocuire, pentru a ţine seama de inflaţie;
   b) evaluarea pe baza valorii de înlocuire pentru imobilizările corporale cu durată de utilizare redusă şi pentru stocuri;
   c) reevaluarea imobilizărilor corporale şi necorporale;
   d) reevaluarea imobilizărilor necorporale şi financiare;
   e) folosirea conturilor curente în evaluarea creanţelor şi datoriilor.

4. Când întreprinderea nu poate să continue activitatea, fiind abandonată convenţia de continuitate, situaţiile financiare sunt prezentate în:
   a) costuri istorice;
   b) valori actuale;
   c) valori lichidative;
   d) valori realizabile;
   e) la valoarea nominală a creanţelor şi datoriilor.

5. Potrivit principiului costului istoric, costul de producţie al unui bun cuprinde:
   a) costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor directe consumate, celelalte cheltuieli directe de producţie, cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia bunului;

b) costurile directe de producţie, costurile indirecte de producţie angajate, cheltuielile generale de administraţie;
c) costurile directe de producţie, cheltuielile indirecte de producţie angajate, dobânzile la creditele bancare contractate pentru producţia cu ciclu lung de fabricaţie;
d) costurile directe de producţie, costurile indirecte de producţie, costurile de distribuţie;
e) costurile directe de producţie, cota cheltuielilor indirecte de producţie determinate raţional ca fiind legate de fabricaţia acestuia.

II.

1. Prezentaţi ecuaţia fundamentală a contabilităţii.
2. În contabilitate, decuparea în timp pe exerciţii financiare se bazează pe următoarele principii contabile:
   b) principiul continuităţii exploatării şi principiul permanenţei metodelor;
   c) principiul permanenţei metodelor şi principiul independenţei exerciţiilor;
   d) principiul periodicităţii şi principiul permanenţei metodelor;
   e) principiul continuităţii exploatării, principiul periodicităţii şi principiul independenţei exerciţiilor.
3. Pe 5 mai N, societatea „X" recepţionează 5 calculatoare. Datoria faţă de furnizor este achitată pe 20 mai N. Calculatoarele sunt livrate unui client pe 25 iunie N. Creanţa faţă de client este încasată pe 20 iulie N. Cheltuiala va trebui recunoscută:

a) La data de 5 mai N;
b) La data de 20 mai N;
c) La data de 25 iunie N;
d) La data de 20 iulie N;
e) La nici una din aceste date.

Pe baza principiilor contabile studiate argumentaţi răspunsul ales.

4. La sfârşitul exerciţiului N, preţurile curente ale produselor aflate în depozitul societăţii comerciale „X" sunt inferioare costului de achiziţie al acestora. În urma studiilor de piaţă efectuate, se constată că motivul este scăderea cererii. Directorul societăţii susţine că este o situaţie conjuncturală. Soluţia contabilă adecvată se bazează pe aplicarea unuia din următoarele principii contabile:

a) Principiul permanenţei metodelor;
b) Principiul costului istoric;
c) Principiul prudenţei;
d) Principiul necompensării;
e) Principiul independenţei exerciţiilor.

În calitate de contabil, identificaţi principiul ce justifică soluţia aleasă. Precizaţi această soluţie.

5. La sfârşitul exerciţiului N, preţurile curente ale produselor aflate în depozitul societăţii comerciale „X" sunt superioare costului de achiziţie al acestora. În urma studiilor de piaţă efectuate, se constată că motivul este cererea în creştere pe pieţele internaţionale. Directorul societăţii propune creşterea valorii stocurilor. Soluţia contabilă adecvată se bazează pe aplicarea unuia din următoarele principii contabile:

a) Principiul permanenţei metodelor;
b) Principiul costului istoric;
c) Principiul prudenţei;
d) Principiul necompensării;
e) Principiul independenţei exerciţiilor.

În calitatea dumneavoastră de contabil, identificaţi principiul contabil ce justifică soluţia aleasă. Precizaţi această soluţie.

6. Există propunerea de evaluare a stocurilor prin metoda LIFO. Managerul este de părere că această metodă duce la costuri exagerate cu stocurile şi propune modificarea ei cu FIFO. Alegeţi principiul contabil ce reglementează această situaţie:
   a) Principiul intangibilităţii bilanţului de deschidere;
   b) Principiul permanenţei metodelor;
   c) principiul costului istoric;
   d) Principiul prudenţei;
   e) Principiul necompensării.
   Pe baza principiului contabil ales formulaţi o recomandare către managerul societăţii.

7. Societatea „X" are constituit un depozit bancar la BCR în valoare de 200.000 lei şi un credit pe termen lung în valoare de 135.000 lei. La sfârşitul exerciţiului, conturile de disponibilităţi, respectiv credite pe termen lung, se prezintă astfel:
   a) Disponibilităţi 200.000 lei; credite pe termen lung 135.000 lei;
   b) Disponibilităţi 65.000 lei; credite pe termen lung 0 lei;
   c) Disponibilităţi 335.000 lei; credite pe termen lung 0 lei;
   d) Disponibilităţi 0 lei; credite pe termen lung 65.000 lei;
   e) Disponibilităţi 0 lei; credite pe termen lung 335.000 lei;
   Având în vedere principiile contabile cunoscute, argumentaţi răspunsul ales.

8. La data de 1 decembrie anul N, societatea „X" închiriază un imobil pentru o perioadă de 5 luni. Chiria, în valoare de 200.000 lei, este plătită anticipat. Alegeţi valoarea chiriei care trebuie inclusă pe cheltuieli în anul N şi cea aferentă anului N+1, din următoarele variante:
   a) 100.000 lei în anul N şi 100.000 lei în anul N+1;
   b) 200.000 lei în anul N şi 0 lei în anul N+1;
   c) 40.000 în anul N şi 160.000 lei în anul N+1;
   d) 0 lei în anul N şi 200.000 lei în anul N+1;
   e) 160.000 lei în anul N şi 40.000 lei în anul N+1.

Raspunsuri: 2 –d; 3 –c; 4 –b; 5 –c; 6 –b; 7 –a; 8 –c.

Raspunsuri: 1 –b; 2 –a; 4 –c; 5 –a.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Bernard Colasse	Contabilitate Generală, Ediţia a IV-a, traducere în limba română, Editura Moldova, Iaşi, 1995
Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2008
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamţu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 2000
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
C. G. Demetrescu	Istoria contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1998
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler,	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi

Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna", Constanţa, 2008
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2005
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2002
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 8. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

În unitatea anterioară v-am prezentat regulile generale de evaluare, ştiut fiind faptul că evaluarea, alături de recunoaştere reprezintă etape fundamentale în contabilitate, cărora trebuie să le acordăm o maximă atenţie. Este important de reţinut că evaluarea se efectuează la intrarea elementelor în entitatea economică, la inventar cu prezentare în bilanţ, şi la ieşirea din unitate. Regulile generale de evaluare se completează cu reguli specifice pentru fiecare grup de elemente componente ale bilanţului şi ale contului de profit şi pierdere.

În continuare, în unităţile ce urmează, vă vom prezenta analiza şi funcţionarea conturilor pe grupe de elemente componente ale bilanţului şi contului de profit şi pierdere.

Timp necesar: 90 minute

Acum, când cunoaşteţi structura activului, capitalului propriu şi a datoriilor, aveţi solide cunoştinţe despre cont şi regulile de funcţionare pentru acesta, vă veţi familiariza cu criteriile de clasificare a conturilor şi cu planul de conturi general.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să definiţi criteriile de clasificare a conturilor;**
- ✓ **să interpretaţi schema de clasificare a conturilor;**
- ✓ **să delimitaţi, din planul de conturi general, tipurile de conturi;**

să explicaţi simbolistica conturilor.

8.1 CLASIFICAREA CONTURILOR

8.1.1. Importanţa şi criteriile de clasificare a conturilor

00:00

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanţă deosebită din următoarele puncte de vedere:

- dă posibilitatea studierii sistematice şi generalizate a conturilor, asigurând cunoaşterea legăturilor reciproce dintre ele;
- permite asimilarea cu uşurinţă a conţinutului economic şi a funcţiei contabile a conturilor;
- constituie un mijloc eficient de cunoaştere a obiectului contabilităţii.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt următoarele: conţinutul economic financiar al conturilor, funcţia contabilă, sfera de cuprindere şi finalitatea informaţiilor pe care le furnizează.

Principalul criteriu de clasificare a conturilor este conţinutul economico-financiar, care se diferenţiază în raport cu modul de rotaţie a elementelor de activ, modul de finanţare şi exigibilitate a elementelor de pasiv.

Celelalte criterii de clasificare sunt derivate, secundare. Astfel, funcţia contabilă a conturilor, fiind determinată de conţinutul economic, reprezintă un criteriu secundar, în funcţie de care conturile se clasifică în conturi de activ, de pasiv şi bifuncţionale.

Criteriul de clasificare după sfera de cuprindere derivă din funcţia de grupare a bunurilor economice, a proceselor economice, a surselor de finanţare şi a rezultatelor finale.

Criteriul sferei de cuprindere sistematizează conturile în două clase: clasa conturilor sintetice şi clasa conturilor analitice.

Conturile sintetice sunt conturile de bază ale contabilităţii, care reflectă mijloacele economice, procesele economice şi sursele de finanţare ale acestora, grupate după caracteristicile lor generale.

Conturile analitice reflectă părţile componente ale mijloacelor, proceselor şi surselor, după însuşirile lor specifice. Ele realizează detalierea, dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente a conţinutului economic al conturilor sintetice, fiind interpretate drept conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice desfăşurătoare ale unui cont sintetic este determinat atât de natura mijloacelor economice, proceselor economice, surselor de finanţare şi rezultatelor, cât şi de necesităţile de detaliere a cunoaşterii elementului evidenţiat.

Remarcă: regulile de funcţionare a conturilor sunt valabile şi pentru conturile analitice dezvoltătoare, deoarece ambele tipuri de conturi înregistrează elemente identice din punct de vedere al conţinutului economic.

Conturile analitice sunt importante din următoarele puncte de vedere:

- asigură gospodărirea şi integritatea mijloacelor materiale şi băneşti ale entităţii economice;
- creează condiţii optime pentru controlul gestionar, reflectând intrările, ieşirile şi stocurile existente, pe feluri;
- permit stabilirea drepturilor şi obligaţiilor întreprinderii faţă de terţe persoane;
- furnizează datele necesare calculării costurilor de producţie separat pe fiecare atelier, fază de fabricaţie, fel de produs finit, lucrare sau serviciu.

Înregistrarea fiecărei operaţii economice sau financiare se efectuează atât în contul sintetic, cât şi în contul analitic corespunzător, realizând existenţa în paralel a contabilităţii sintetice şi a contabilităţii analitice a unităţii. Legătura dintre aceste două forme are la bază corelaţiile valorice dintre contul sintetic şi analiticele dezvoltătoare:

1. Soldul iniţial al contului sintetic este egal şi de acelaşi sens (natură) cu suma soldurilor iniţiale ale conturilor analitice dezvoltătoare.
2. Rulajul debitor al contului sintetic este egal cu suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice dezvoltătoare.
3. Rulajul creditor al contului sintetic este egal cu suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice dezvoltătoare.
4. Soldul final al contului sintetic este egal şi de acelaşi sens (natură) cu suma soldurilor conturilor analitice dezvoltătoare.

Aceste corelaţii valorice se verifică prin intermediul balanţelor de verificare analitice.

Remarcă: în cazul conturilor monofuncţionale, prin balanţele analitice se verifică toate cele patru corelaţii valorice; în cazul conturilor bifuncţionale se verifică numai corelaţiile privind rulajele debitoare şi creditoare.

Corelaţiile privind soldurile (iniţial şi final) se verifică astfel: suma algebrică a soldurilor conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală şi de acelaşi sens (natură) cu soldul contului sintetic.

Corelaţiile dintre conturile analitice şi contul sintetic asigură posibilitatea unui autocontrol asupra exactităţii informaţiilor înregistrate în contabilitate, atât în varianta organizării în paralel a contabilităţii sintetice şi analitice, cât şi în varianta integrată a celor două fluxuri informaţionale.

Cel mai important criteriu de clasificare este cel al conţinutului economic al conturilor, având un caracter ştiinţific care izvorăşte din interdependenţa elementelor care alcătuiesc conţinutul economic al conturilor: mijloace, surse, procese inclusiv rezultatele.

Din punctul de vedere al conţinutului economic, sistemul de conturi este structurat în patru clase: conturi de bilanţ, conturi de procese, conturi în afara bilanţului şi conturi de gestiune. Criteriul conţinutului economic este determinant pentru funcţia contabilă.

00:20

Din punctul de vedere al funcţiei contabile, conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ şi clasa conturilor de pasiv. Aceasta este cea mai generală clasificare care permite încadrarea tuturor conturilor în clase, decurgând din cele două părţi ale bilanţului (cu excepţia conturilor în afara bilanţului).

Ce sunt conturile sintetice? ……...
……
Ce sunt conturile analitice? ……...
……
Care este legătura între cele două tipuri de conturi? Exemplificaţi:
……

00:25

Clasa conturilor de bilanţ reflectă elemente de activ, capitaluri proprii şi datorii reprezentate în bilanţ, asigurând informaţia de evidenţă şi control a existenţei şi mişcărilor activelor fixe, activelor circulante, capitalurilor şi datoriilor.

După funcţia lor contabilă, conturile de bilanţ sunt: conturi de activ, conturi de pasiv şi conturi bifuncţionale. În bilanţ sunt reflectate prin soldul final, fiind plasate în activul sau pasivul bilanţului corespunzător naturii soldului: în activ se includ soldurile finale debitoare iar în pasiv soldurile finale creditoare.

Gruparea lor în activul şi pasivul bilanţului corespunde structurilor analitice studiate, astfel:

Grupa conturilor de capitaluri include conturi care au conţinut economic surse de finanţare cu caracter permanent. Se subdivide pe subgrupe astfel:

Conturi de capitaluri proprii, care evidenţiază surse proprii de finanţare permanentă reprezentând aportul proprietarilor la capitalul societăţii, rezultatul obţinut sub formă de profit ca efect al activităţii eficiente, precum şi alte elemente structurale ale capitalurilor proprii.

Aceste conturi au funcţie contabilă de pasiv: **se creditează** la constituirea capitalurilor proprii prin aportul proprietarilor, prin capitalizarea profitului, prin operaţiuni interne de transformare a unor structuri de capitaluri proprii în alte structuri, prin conversia obligaţiunilor (datorii pe termen lung) în acţiuni, prin autofinanţare pe seama cheltuielilor; **se debitează** cu diminuarea capitalurilor proprii, prin rambursarea capitalului social către asociaţi, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii, prin operaţiunile interne de transformare a capitalurilor proprii în alte structuri. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalurile proprii existente pentru finanţarea activelor.

Conturi de provizioane reflectă provizioanele constituite la sfârşitul exerciţiului pentru finanţarea unor cheltuieli incerte sau care devin realizabile în exerciţiile viitoare. Ele reprezintă în momentul constituirii datorii potenţiale. După funcţia contabilă sunt conturi de pasiv: **se creditează** cu constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuieli; **se debitează** cu anularea provizioanelor rămase fără obiect sau diminuarea lor în concordanţă cu mărimea reală a cheltuielii efective, prin reluarea lor la venituri. **Soldul creditor** reprezintă provizioanele existente ca sursă de finanţare a cheltuielilor probabile.

Aceste conturi se dezvoltă pe feluri, în funcţie de natura (obiectul) pentru care au fost constituite.

Conturi de datorii pe termen lung reflectă surse de finanţare străine, puse la dispoziţia societăţii de către terţi pe termen mediu sau lung. Aceste conturi se dezvoltă pe feluri de datorii în funcţie de natura lor: împrumuturi bancare din emisiunea de obligaţiuni, datorii legate de participarea în cadrul societăţilor în participaţie, datorii privind concesiunile şi locaţiile de gestiune, credite bancare pe termen mediu şi lung, etc.

Au funcţie contabilă de pasiv: **se creditează** cu crearea (angajarea) datoriilor faţă de terţi; **se debitează** cu decontarea datoriilor; **soldul creditor** reflectă datorii neachitate.

Grupa conturilor de active imobilizate include conturi care reflectă active fixe, destinate utilizării în activitatea unităţii o perioadă mare, fără a fi consumate după prima folosire. Aceste conturi se grupează corespunzător structurilor de imobilizări.

Au funcţie contabilă de activ: **se debitează** cu intrările de imobilizări corporale prin achiziţie, construcţie, aport în natură, intrări de imobilizări financiare prin achiziţionarea de titluri financiare, depozite de disponibil pe termen lung, prin „activare" cheltuielilor în cazul imobilizărilor necorporale; **se creditează** cu ieşirile de imobilizări corporale prin scoaterea din funcţiune sau vânzare, cu ieşirile de imobilizări financiare prin vânzare, cu amortizarea integrală a cheltuielilor în cazul imobilizărilor necorporale. **Soldul debitor** reflectă existentul de imobilizări (la valoarea de intrare).

Grupa conturilor de stocuri şi producţie în curs de execuţie: au conţinut economic elemente de mijloace circulante materiale. Sunt conturi de bilanţ şi de inventar. Au funcţie contabilă de activ. **Se debitează** cu intrările în gestiune a bunurilor şi serviciilor; **se creditează** cu ieşirea lor din gestiune. **Soldul debitor** reflectă existentul de mijloace circulante materiale la valoarea de intrare.

Aceste conturi se dezvoltă în analitice deschise pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe de bunuri.

Grupa conturilor de terţi cuprinde conturi cu conţinut economic eterogen, separate în două subgrupe: conturi de creanţe şi conturi de datorii pe termen scurt.

Conturile de creanţe reflectă active circulante reprezentând creanţe generate de relaţiile de decontare ale unităţii cu terţii.

Au funcţie contabilă de activ. **Se debitează** cu creanţele create asupra terţilor. **Se creditează** cu încasarea (decontarea) creanţelor. **Soldul debitor** reflectă creanţe de încasat la valoarea de intrare (valoare nominală).

Conturile se diferenţiază pe categorii de creanţe, iar în analitic se dezvoltă pe fiecare persoană fizică sau juridică. În conturi separate sunt evidenţiate creanţele incerte şi cele în litigii.

Conturile de datorii pe termen scurt reflectă obligaţiile unităţii pentru fondurile cu caracter rambursabil furnizate de terţi.

Concretizate în credite primite de la bănci şi de la alte instituţii financiare, datorii din concesiuni şi locaţii de gestiune, datorii create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii cu terţii (persoane fizice sau juridice).

Conturile de datorii se diferenţiază după natura datoriilor.

Au funcţie contabilă de pasiv. **Se creditează** cu crearea datoriilor. **Se debitează** cu plata datoriilor. **Soldul creditor** reflectă datorii nedecontate, la valoarea nominală.

Grupa conturilor de trezorerie cuprinde conturile care evidenţiază valori mobiliare de plasament, disponibilităţi în casă şi în conturi la bănci, alte valori financiare, valori de încasat (cecuri bancare, efecte comerciale remise băncii spre încasare, depuse la bănci), credite bancare pe termen scurt.

Sunt conturi cu funcţie contabilă de activ; **se debitează** cu intrările de titluri de plasament şi alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat şi cu disponibilităţi băneşti încasate; **se creditează** cu ieşirile de titluri de plasament şi alte valori financiare, decontarea valorilor de încasat şi dobânzilor de încasat, plăţile de disponibilităţi băneşti.

Soldul debitor reflectă existentul de titluri de plasament, valori de încasat, dobânzi de încasat şi disponibilităţi băneşti.

Grupa conturilor de regularizare cuprinde conturi folosite la delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar N, dar care sunt afectate exerciţiilor viitoare N+i, i=1, ….., n.

Conturile cu conţinut economic de **cheltuieli** au funcţie de activ, înregistrează cheltuieli cu reparaţiile imobilizărilor corporale, chiriile, taxele de locaţie, primele de asigurare şi dobânzile înregistrate în exerciţiul N, dar privind exerciţiile viitoare. Au sold debitor, preluat în grupa distinctă din activul bilanţului.

Conturile care au conţinut economic de **venituri** au funcţie de pasiv, reflectă venituri realizate anticipat, cum sunt încasări din chirii, asigurări, dobânzi şi vânzări cu plata în rate, contabilizate în exerciţiul N, dar urmând a fi decontate exerciţiilor viitoare. Soldul creditor este preluat în grupa distinctă din pasivul bilanţului.

Grupa conturilor rectificative cuprinde conturi utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor şi pasivelor, în cazul în care această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Au funcţie contabilă de pasiv. Soldul lor creditor corectează prin diminuare soldul debitor al conturilor de activ corespunzătoare, cu scopul reflectării în bilanţ a elementelor de activ respective, la valoarea actuală.

Clasa conturilor de procese furnizează informaţia privind evidenţa, calculul şi analiza procesului de formare a rezultatului activităţii.

Grupa conturilor de cheltuieli reflectă resursele utilizate în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare. Au funcţie de activ. **Se debitează** cu cheltuielile efectuate în cursul exerciţiului financiar. **Se creditează** la sfârşitul exerciţiului cu repartizarea (decontarea) cheltuielilor asupra rezultatului. După repartizare nu mai prezintă sold, nu apar în bilanţ.

Grupa conturilor de venituri reflectă veniturile brute obţinute ca rezultat al activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare. Au funcţie de pasiv. **Se creditează** cu veniturile realizate în cursul exerciţiului financiar. **Se debitează** cu încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold, nu apar în bilanţ.

Conturile de cheltuieli şi venituri se închid la sfârşitul exerciţiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit şi pierdere", cont de bilanţ, încadrat în grupa conturilor de capitaluri proprii. Soldul creditor reflectă rezultat favorabil, reprezentând ***profit net***, respectiv o creştere a capitalurilor proprii, fiind înscris în grupa de pasiv „capitaluri proprii".

Soldul debitor reflectă rezultat nefavorabil, reprezentând ***pierdere netă***, respectiv o reducere a capitalurilor proprii, fiind înscrisă în grupa de pasiv „capitaluri proprii" cu valoare negativă.

Clasa conturilor de ordine şi evidenţă (în afara bilanţului) cuprinde conturi al căror conţinut economic reflectă elemente care nu fac parte din activul şi pasivul patrimonial. Clasa cuprinde două grupe de conturi după natura elementelor reflectate.

Grupa conturilor de ordine include conturile care reflectă valori materiale sau băneşti aflate temporar în posesia unităţii, cum sunt: active imobilizate luate în chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, valori materiale primite în păstrare sau în custodie, etc.

Grupa conturilor de evidenţă include conturile care reflectă drepturi şi angajamente incerte (latente) care pot deveni certe sau pot fi anulate în urma producerii unui anumit eveniment sau a îndeplinirii unei clauze contractuale.

Aceste conturi nu au funcţie contabilă, deoarece conţinutul lor economic nu reflectă elemente din componenţa bilanţului. Modul lor de funcţionare poate fi organizat corespunzător înregistrării în partidă simplă (1) sau în partidă dublă (2). Indiferent de variantă, aceste conturi **se debitează** cu intrări de valori materiale şi băneşti (la conturile de ordine) sau cu crearea de drepturi latente (la conturile de evidenţă) şi **se creditează** cu restituirea sau decontarea valorilor materiale şi băneşti (la conturile de ordine) şi respectiv cu decontarea drepturilor latente prin activare sau desfiinţare (la conturile de evidenţă).

Pot avea sold debitor care reflectă existentul de valori materiale şi băneşti sau de drepturi latente.

00:50

În cazul funcţionării în partidă dublă, se creează conturi pereche, care funcţionează paralel şi sincronistic cu conturile de bază (variantă realizată în planul de conturi al societăţilor bancare).

Exemplu: Entitatea economică primeşte cu chirie mijloace de transport în valoare de 15.000.000 lei, pentru un an.

La primire se face înregistrarea:

a) D.8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie" 15.000.000 lei

La restituire, după un an:

b) C.8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie" 15.000.000 lei

D 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie"
C

a) 15.000.000 b) 15.000.000

00:60

Clasa conturilor de gestiune cuprinde conturi care sunt utilizate în contabilitatea managerială (analitică de gestiune), asigurând informaţia de evidenţă şi control necesară managementului firmei. Cheltuielile sunt grupate după criteriul destinaţiei economice. Informaţia contabilă este modificată prin calculul indicatorilor „costul producţiei obţinute" şi „costul producţiei în curs de execuţie"[9].

8.1.2. Planul de conturi general (PCG)

Normalizarea şi reglementarea contabilităţii în România este asigurată prin elaborarea unui model normativ care asigură respectarea principiilor fundamentale cu privire la organizarea şi funcţionarea contabilităţii în unităţile patrimoniale. Acest model elaborat pe baza schemei de clasificare a conturilor este Planul de Conturi General (PCG).

PCG se prezintă sub forma unu tablou care cuprinde toate conturile sintetice, fiecare cont fiind identificat printr-o denumire şi un simbol cifric, încadrat într-o clasă şi grupă de conturi omogene după un anumit criteriu de clasificare. Structurile planului de conturi (grupe şi subgrupe) sunt ordonate de regulă în funcţie de parcursul normal al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic (constituirea capitalului, aprovizionarea, producţia, desfacerea, repartiţia).

Criteriile de clasificare a conturilor şi de sistematizare a structurilor planului de conturi pot fi: criteriul bilanţier şi criteriul funcţional sau procesual.

Criteriul bilanţier realizează sistematizarea structurilor de conturi în funcţie de clasificarea structurilor de activ şi de pasiv, cheltuieli şi venituri în cadrul situaţiilor financiare (bilanţ contabil, cont de profit şi pierdere).

Criteriul funcţional sistematizează structurile planului de conturi în funcţie de fluxul normal al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic.

Organizarea contabilităţii în două circuite, aplicată în România, determină diferenţierea conturilor în două categorii în cadrul PCG: conturi destinate evidenţei circuitului general al activelor, capitalului propriu şi datoriilor, care furnizează informaţia necesară întocmirii bilanţului contabil şi conturi destinate evidenţei circuitului intern realizat în cadrul proceselor interne transformatoare.

Criteriul de simbolizare adoptat în PCG din România este criteriul zecimal caracterizat prin următoarele:

- planul de conturi cuprinde cel mult 10 clase de conturi simbolizate cu o cifră;
- fiecare clasă este divizată în cel mult 10 grupe de conturi, simbolizate cu 2 cifre, prima cifră indicând clasa căreia îi aparţine;
- fiecare grupă este divizată în cel mult 10 sintetice de gradul I, simbolizate cu 3 cifre;
- conturile sintetice de gradul I pot fi divizate în cel mult 10 conturi sintetice de gradul II simbolizate cu 4 cifre;
- conturile sintetice de gradul II pot fi dezvoltate pe conturi analitice, potrivit necesităţilor proprii fiecărei entităţi economice.

Acest tip de simbolizare asigură recunoaşterea apartenenţei unui cont la clasa şi grupa din plan astfel: prima cifră reprezintă clasa, a doua cifră indică grupa. Ex: contul sintetic de gradul II 1621 „Credite bancare pe termen lung şi mediu" este încadrat în prima clasă a planului de conturi, în grupa 6 din această clasă, având prima poziţie în grupă.

Panul de conturi general din România asigură unitatea şi uniformitatea de conţinut, funcţie, denumire şi simbolizare a conturilor prin diferenţierea planului general pe două structuri: plan de conturi de bază şi plan de conturi simplificat. Această soluţie este în concordanţă cu Directiva a IV-a a Uniunii Europene.

[9] Studiul clasei conturilor de gestiune se realizează în cursul „Contabilitate de gestiune"

Planul de conturi general

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL SI REZERVE
101. Capital[3]
1011. Capital subscris nevarsat
1012. Capital subscris varsat
1015. Patrimoniul regiei
1016. Patrimoniul public[4]
104. Prime de capital
1041. Prime de emisiune
1042. Prime de fuziune/divizare
1043. Prime de aport
1044. Prime de conversie a obligatiunilor in actiuni
105. Rezerve din reevaluare
106. Rezerve
1061. Rezerve legale
1063. Rezerve statutare sau contractuale
1064. Rezerve de valoare justa[5]
1065. Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare
1067. Rezerve din diferente de curs valutar in relatie cu investitia neta intr-o entitate straina[6]
1068. Alte rezerve
107. Rezerve din conversie[7]
108. Interese care nu controleaza[8]
1081. Interese care nu controleaza - rezultatul exercitiului financiar
1082. Interese care nu controleaza - alte capitaluri proprii
109. Actiuni proprii
1091. Actiuni proprii detinute pe termen scurt
1092. Actiuni proprii detinute pe termen lung
1095. Actiuni proprii reprezentand titluri detinute de societatea absorbita la societatea absorbanta

11. REZULTATUL REPORTAT
117. Rezultatul reportat
1171. Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita
1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai putin IAS 29[9]
1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile
1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene

12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR
121. Profit sau pierdere
129. Repartizarea profitului

14. CASTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RASCUMPARAREA, VANZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII
141. Castiguri legate de vanzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
149. Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii
15. PROVIZIOANE
151. Provizioane
1511. Provizioane pentru litigii
1512. Provizioane pentru garantii acordate clientilor
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea
1514. Provizioane pentru restructurare
1515. Provizioane pentru pensii si obligatii similare
1516. Provizioane pentru impozite
1518. Alte provizioane
16. IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE
161. Imprumuturi din emisiuni de obligatiuni
1614. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de stat
1615. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de banci
1617. Imprumuturi interne din emisiuni de obligatiuni garantate de stat
1618. Alte imprumuturi din emisiuni de obligatiuni
162. Credite bancare pe termen lung
1621. Credite bancare pe termen lung
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta
1623. Credite externe guvernamentale
1624. Credite bancare externe garantate de stat
1625. Credite bancare externe garantate de banci
1626. Credite de la trezoreria statului
1627. Credite bancare interne garantate de stat
166. Datorii care privesc imobilizarile financiare
1661. Datorii fata de entitatile afiliate
1663. Datorii fata de entitatile de care compania este legata prin interese de participare
167. Alte imprumuturi si datorii asimilate
168. Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate
1681. Dobanzi aferente imprumuturilor din emisiuni de obligatiuni
1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung

1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile afiliate
1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile de care compania este legata prin interese de participare
1687. Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate
169. Prime privind rambursarea obligatiunilor

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZARI

20. IMOBILIZARI NECORPORALE
201. Cheltuieli de constituire
203. Cheltuieli de dezvoltare
205. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare
207. Fond comercial
2071. Fond comercial pozitiv[10]
2075. Fond comercial negativ[11]
208. Alte imobilizari necorporale
21. IMOBILIZARI CORPORALE
211. Terenuri si amenajari de terenuri
2111. Terenuri
2112. Amenajari de terenuri
212. Constructii
213. Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii
2131. Echipamente tehnologice (masini, utilaje si instalatii de lucru)
2132. Aparate si instalatii de masurare, control si reglare
2133. Mijloace de transport
2134. Animale si plantatii
214. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale
22. IMOBILIZARI CORPORALE IN CURS DE APROVIZIONARE
223. Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii in curs de aprovizionare
224. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale in curs de aprovizionare
23. IMOBILIZARI IN CURS SI AVANSURI PENTRU IMOBILIZARI
231. Imobilizari corporale in curs de executie
232. Avansuri acordate pentru imobilizari corporale
233. Imobilizari necorporale in curs de executie
234. Avansuri acordate pentru imobilizari necorporale
26. IMOBILIZARI FINANCIARE
261. Actiuni detinute la entitatile afiliate
263. Interese de participare
264. Titluri puse in echivalenta[12]
265. Alte titluri imobilizate
267. Creante imobilizate
2671. Sume datorate de entitatile afiliate
2672. Dobanda aferenta sumelor datorate de entitatile afiliate
2673. Creante legate de interesele de participare
2674. Dobanda aferenta creantelor legate de interesele de participare
2675. Imprumuturi acordate pe termen lung
2676. Dobanda aferenta imprumuturilor acordate pe termen lung
2677. Obligatiuni achizitionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terti (A).
2678. Alte creante imobilizate
2679. Dobanzi aferente altor creante imobilizate
269. Varsaminte de efectuat pentru imobilizari financiare
2691. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate
2692. Varsaminte de efectuat privind interesele de participare
2693. Varsaminte de efectuat pentru alte imobilizari financiare
28. AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARILE
280. Amortizari privind imobilizarile necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale, drepturilor si activelor similare
2807. Amortizarea fondului comercial[13]
2808. Amortizarea altor imobilizari necorporale
281. Amortizari privind imobilizarile corporale
2811. Amortizarea amenajarilor de terenuri
2812. Amortizarea constructiilor
2813. Amortizarea instalatiilor, mijloacelor de transport, animalelor si plantatiilor
2814. Amortizarea altor imobilizari corporale
29. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZARILOR
290. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale
2903. Ajustari pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare
2905. Ajustari pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marcilor comerciale, drepturilor si activelor similare
2907. Ajustari pentru deprecierea fondului comercial[14]
2908. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari necorporale
291. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale
2911. Ajustari pentru deprecierea terenurilor si amenajarilor de terenuri
2912. Ajustari pentru deprecierea constructiilor

2913. Ajustari pentru deprecierea instalatiilor, mijloacelor de transport, animalelor si plantatiilor
2914. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari corporale
293. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor in curs de executie
2931. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale in curs de executie
2933. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale in curs de executie
296. Ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
2961. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate
2962. Ajustari pentru pierderea de valoare a intereselor de participare
2963. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate
2964. Ajustari pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitatile afiliate
2965. Ajustari pentru pierderea de valoare a creantelor legate de interesele de participare
2966. Ajustari pentru pierderea de valoare a imprumuturilor acordate pe termen lung
2968. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor creante imobilizate

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI SI PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE

30. STOCURI DE MATERII PRIME SI MATERIALE
301. Materii prime
302. Materiale consumabile
3021. Materiale auxiliare
3022. Combustibili
3023. Materiale pentru ambalat
3024. Piese de schimb
3025. Seminte si materiale de plantat
3026. Furaje
3028. Alte materiale consumabile
303. Materiale de natura obiectelor de inventar
308. Diferente de pret la materii prime si materiale
32. STOCURI IN CURS DE APROVIZIONARE
321. Materii prime in curs de aprovizionare
322. Materiale consumabile in curs de aprovizionare
323. Materiale de natura obiectelor de inventar in curs de aprovizionare
326. Animale in curs de aprovizionare
327. Marfuri in curs de aprovizionare
328. Ambalaje in curs de aprovizionare
33. PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE
331. Produse in curs de executie
332. Servicii in curs de executie
34. PRODUSE
341. Semifabricate
345. Produse finite
346. Produse reziduale
348. Diferente de pret la produse
35. STOCURI AFLATE LA TERTI
351. Materii si materiale aflate la terti
354. Produse aflate la terti
356. Animale aflate la terti
357. Marfuri aflate la terti
358. Ambalaje aflate la terti
36. ANIMALE
361. Animale si pasari
368. Diferente de pret la animale si pasari
37. MARFURI
371. Marfuri
378. Diferente de pret la marfuri
38. AMBALAJE
381. Ambalaje
388. Diferente de pret la ambalaje
39. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR SI PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE
391. Ajustari pentru deprecierea materiilor prime
392. Ajustari pentru deprecierea materialelor
3921. Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile
3922. Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar
393. Ajustari pentru deprecierea productiei in curs de executie
394. Ajustari pentru deprecierea produselor
3941. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor
3945. Ajustari pentru deprecierea produselor finite
3946. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale
395. Ajustari pentru deprecierea stocurilor aflate la terti
3951. Ajustari pentru deprecierea materiilor si materialelor aflate la terti
3952. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terti
3953. Ajustari pentru deprecierea produselor finite aflate la terti
3954. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terti
3956. Ajustari pentru deprecierea animalelor aflate la terti
3957. Ajustari pentru deprecierea marfurilor aflate la terti
3958. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor aflate la terti
396. Ajustari pentru deprecierea animalelor
397. Ajustari pentru deprecierea marfurilor

398. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor

CLASA 4 - CONTURI DE TERTI

40. FURNIZORI SI CONTURI ASIMILATE
401. Furnizori
403. Efecte de platit
404. Furnizori de imobilizari
405. Efecte de platit pentru imobilizari
408. Furnizori - facturi nesosite
409. Furnizori - debitori
4091. Furnizori - debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor
4092. Furnizori - debitori pentru prestari de servicii
41. CLIENTI SI CONTURI ASIMILATE
411. Clienti
4111. Clienti
4118. Clienti incerti sau in litigiu
413. Efecte de primit de la clienti
418. Clienti - facturi de intocmit
419. Clienti - creditori
42. PERSONAL SI CONTURI ASIMILATE
421. Personal - salarii datorate
423. Personal - ajutoare materiale datorate
424. Prime reprezentand participarea personalului la profit[15]
425. Avansuri acordate personalului
426. Drepturi de personal neridicate
427. Retineri din salarii datorate tertilor
428. Alte datorii si creante in legatura cu personalul
4281. Alte datorii in legatura cu personalul
4282. Alte creante in legatura cu personalul
43. ASIGURARI SOCIALE, PROTECTIA SOCIALA SI CONTURI ASIMILATE
431. Asigurari sociale
4311. Contributia unitatii la asigurarile sociale
4312. Contributia personalului la asigurarile sociale
4313. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
4314. Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate
437. Ajutor de somaj
4371. Contributia unitatii la fondul de somaj
4372. Contributia personalului la fondul de somaj
438. Alte datorii si creante sociale
4381. Alte datorii sociale
4382. Alte creante sociale
44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE SI CONTURI ASIMILATE
441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit
4418. Impozitul pe venit[16]
442. Taxa pe valoarea adaugata
4423. TVA de plata
4424. TVA de recuperat
4426. TVA deductibila
4427. TVA colectata
4428. TVA neexigibila
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor
445. Subventii
4451. Subventii guvernamentale
4452. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii
4458. Alte sume primite cu caracter de subventii
446. Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
447. Fonduri speciale - taxe si varsaminte asimilate
448. Alte datorii si creante cu bugetul statului
4481. Alte datorii fata de bugetul statului
4482. Alte creante privind bugetul statului
45. GRUP SI ACTIONARI/ASOCIATI
451. Decontari intre entitatile afiliate
4511. Decontari intre entitatile afiliate
4518. Dobanzi aferente decontarilor intre entitatile afiliate
453. Decontari privind interesele de participare
4531. Decontari privind interesele de participare
4538. Dobanzi aferente decontarilor privind interesele de participare
455. Sume datorate actionarilor/asociatilor
4551. Actionari/asociati - conturi curente
4558. Actionari/asociati - dobanzi la conturi curente
456. Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul
457. Dividende de plata
458. Decontari din operatii in participatie
4581. Decontari din operatii in participatie - pasiv
4582. Decontari din operatii in participatie - activ
46. DEBITORI SI CREDITORI DIVERSI
461. Debitori diversi
462. Creditori diversi
47. CONTURI DE SUBVENTII, REGULARIZARE SI ASIMILATE
471. Cheltuieli inregistrate in avans
472. Venituri inregistrate in avans
473. Decontari din operatii in curs de clarificare
475. SUBVENTII PENTRU INVESTITII
4751. Subventii guvernamentale pentru investitii
4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii pentru investitii
4753. Donatii pentru investitii
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizarilor
4758. Alte sume primite cu caracter de subventii pentru investitii
48. DECONTARI IN CADRUL UNITATII

481. Decontari intre unitate si subunitati
482. Decontari intre subunitati
49. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR
491. Ajustari pentru deprecierea creantelor - clienti
495. Ajustari pentru deprecierea creantelor - decontari in cadrul grupului si cu actionarii/asociatii
496. Ajustari pentru deprecierea creantelor - debitori diversi

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTITII PE TERMEN SCURT
501. Actiuni detinute la entitatile afiliate
505. Obligatiuni emise si rascumparate
506. Obligatiuni
508. Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate
5081. Alte titluri de plasament
5088. Dobanzi la obligatiuni si titluri de plasament
509. Varsaminte de efectuat pentru investitiile pe termen scurt
5091. Varsaminte de efectuat pentru actiunile detinute la entitatile afiliate
5092. Varsaminte de efectuat pentru alte investitii pe termen scurt
51. CONTURI LA BANCI
511. Valori de incasat
5112. Cecuri de incasat
5113. Efecte de incasat
5114. Efecte remise spre scontare
512. Conturi curente la banci
5121. Conturi la banci in lei
5124. Conturi la banci in valuta
5125. Sume in curs de decontare
518. Dobanzi
5186. Dobanzi de platit
5187. Dobanzi de incasat
519. Credite bancare pe termen scurt
5191. Credite bancare pe termen scurt
5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta
5193. Credite externe guvernamentale
5194. Credite externe garantate de stat
5195. Credite externe garantate de banci
5196. Credite de la trezoreria statului
5197. Credite interne garantate de stat
5198. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt
53. CASA
531. Casa
5311. Casa in lei
5314. Casa in valuta
532. Alte valori
5321. Timbre fiscale si postale
5322. Bilete de tratament si odihna
5323. Tichete si bilete de calatorie
5328. Alte valori
54. ACREDITIVE
541. Acreditive
5411. Acreditive in lei
5412. Acreditive in valuta
542. Avansuri de trezorerie[17]
58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne
59. AJUSTARI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate
595. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor emise si rascumparate
596. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor
598. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investitii pe termen scurt si creante asimilate

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare
6022. Cheltuieli privind combustibilii
6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat
6024. Cheltuieli privind piesele de schimb
6025. Cheltuieli privind semintele si materialele de plantat
6026. Cheltuieli privind furajele
6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia si apa
606. Cheltuieli privind animalele si pasarile
607. Cheltuieli privind marfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele
609. Reduceri comerciale primite
61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERTI
611. Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile
612. Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile si cercetarile
62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERTI
621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele si onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal
625. Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari
626. Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii
627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti
63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE SI VARSAMINTE ASIMILATE
635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate
64. CHELTUIELI CU PERSONALUL
641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masa acordate salariatilor
643. Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit
644. Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii
645. Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
6451. Contributia unitatii la asigurarile sociale
6452. Contributia unitatii pentru ajutorul de somaj
6453. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate
6456. Contributia unitatii la schemele de pensii facultative
6457. Contributia unitatii la primele de asigurare voluntara de sanatate
6458. Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala
65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE
652. Cheltuieli cu protectia mediului inconjurator
654. Pierderi din creante si debitori diversi
658. Alte cheltuieli de exploatare
6581. Despagubiri, amenzi si penalitati
6582. Donatii acordate
6583. Cheltuieli privind activele cedate si alte operatii de capital
6588. Alte cheltuieli de exploatare
66. CHELTUIELI FINANCIARE
663. Pierderi din creante legate de participatii
664. Cheltuieli privind investitiile financiare cedate
6641. Cheltuieli privind imobilizarile financiare cedate
6642. Pierderi din investitiile pe termen scurt cedate
665. Cheltuieli din diferente de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobanzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare
67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE
671. Cheltuieli privind calamitatile si alte evenimente extraordinare
68. CHELTUIELI CU AMORTIZARILE, PROVIZIOANELE SI AJUSTARILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
681. Cheltuieli de exploatare privind amortizarile, provizioanele si ajustarile pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustarile pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizarile si ajustarile pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustarile pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligatiunilor
69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT SI ALTE IMPOZITE
691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit si cu alte impozite care nu apar in elementele de mai sus[18]

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETA
701. Venituri din vanzarea produselor finite
702. Venituri din vanzarea semifabricatelor
703. Venituri din vanzarea produselor reziduale
704. Venituri din servicii prestate
705. Venituri din studii si cercetari
706. Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii
707. Venituri din vanzarea marfurilor
708. Venituri din activitati diverse
709. Reduceri comerciale acordate
71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE
711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse
712. Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie
72. VENITURI DIN PRODUCTIA DE IMOBILIZARI
721. Venituri din productia de imobilizari necorporale

722. Venituri din productia de imobilizari corporale
74. VENITURI DIN SUBVENTII DE EXPLOATARE
741. Venituri din subventii de exploatare
7411. Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri[19]
7412. Venituri din subventii de exploatare pentru materii prime si materiale consumabile
7413. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli externe
7414. Venituri din subventii de exploatare pentru plata personalului
7415. Venituri din subventii de exploatare pentru asigurari si protectie sociala
7416. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare
7417. Venituri din subventii de exploatare aferente altor venituri
7418. Venituri din subventii de exploatare pentru dobanda datorata
75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE
754. Venituri din creante reactivate si debitori diversi
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati
7582. Venituri din donatii primite
7583. Venituri din vanzarea activelor si alte operatii de capital
7584. Venituri din subventii pentru investitii
7588. Alte venituri din exploatare
76. VENITURI FINANCIARE
761. Venituri din imobilizari financiare
7611. Venituri din actiuni detinute la entitatile afiliate
7613. Venituri din interese de participare
762. Venituri din investitii financiare pe termen scurt
763. Venituri din creante imobilizate
764. Venituri din investitii financiare cedate
7641. Venituri din imobilizari financiare cedate
7642. Castiguri din investitii pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferente de curs valutar
766. Venituri din dobanzi
767. Venituri din sconturi obtinute
768. Alte venituri financiare
77. VENITURI EXTRAORDINARE
771. Venituri din subventii pentru evenimente extraordinare si altele similare
78. VENITURI DIN PROVIZIOANE SI AJUSTARI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE
781. Venituri din provizioane si ajustari pentru depreciere privind activitatea de exploatare
7812. Venituri din provizioane
7813. Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor
7814. Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante
7815. Venituri din fondul comercial negativ[20]
786. Venituri financiare din ajustari pentru pierdere de valoare
7863. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare
7864. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

80. CONTURI IN AFARA BILANTULUI
801. Angajamente acordate
8011. Giruri si garantii acordate
8018. Alte angajamente acordate
802. Angajamente primite
8021. Giruri si garantii primite
8028. Alte angajamente primite
803. Alte conturi in afara bilantului
8031. Imobilizari corporale luate cu chirie
8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare
8033. Valori materiale primite in pastrare sau custodie
8034. Debitori scoti din activ, urmariti in continuare
8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta
8036. Redevente, locatii de gestiune, chirii si alte datorii asimilate
8037. Efecte scontate neajunse la scadenta
8038. Bunuri publice primite in administrare, concesiune si cu chirie
8039. Alte valori in afara bilantului
804. Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
8045. Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe
805. Dobanzi aferente contractelor de leasing si altor contracte asimilate, neajunse la scadenta
8051. Dobanzi de platit
8052. Dobanzi de incasat[21]
806. Certificate de emisii de gaze cu efect de sera
807. Active contingente
808. Datorii contingente
89. BILANT
891. Bilant de deschidere
892. Bilant de inchidere

REZUMAT:

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune şi specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe şi subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulţimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Cel mai important criteriu de clasificare este cel al conţinutului economic al conturilor, având un caracter ştiinţific care izvorăşte din interdependenţa elementelor care alcătuiesc conţinutul economic al conturilor: mijloace, sursele, procesele inclusiv rezultatele. Din acestpunct de vedere, sistemul de conturi este structurat în patru clase: conturi de bilanţ, conturi de procese, conturi în afara bilanţului şi conturi de gestiune. Criteriul conţinutului economic este determinant pentru funcţia contabilă.

Din punctul de vedere al funcţiei contabile, conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ şi clasa conturilor de pasiv. Gruparea lor în activul şi pasivul bilanţului corespunde structurilor analitice studiate, astfel:

Grupa conturilor de capitaluri include conturi care au conţinut economic surse de finanţare cu caracter permanent**.**

Grupa conturilor de active imobilizate include conturi care reflectă active fixe, destinate utilizării în activitatea unităţii o perioadă mare, fără a fi consumate după prima folosire.

Grupa conturilor de stocuri şi producţie în curs de execuţie: au conţinut economic elemente de mijloace circulante materiale.

Grupa conturilor de terţi cuprinde conturi cu conţinut economic eterogen, separate în două subgrupe: conturi de creanţe şi conturi de datorii pe termen scurt.

Grupa conturilor de trezorerie cuprinde conturile care evidenţiază valori mobiliare de plasament, disponibilităţi în casă şi în conturi la bănci, alte valori financiare, valori de încasat credite bancare pe termen scurt.

Grupa conturilor de regularizare cuprinde conturi folosite la delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar N, dar care sunt afectate exerciţiilor viitoare.

Grupa conturilor rectificative cuprinde conturi utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor şi pasivelor, în cazul în care această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului.

Grupa conturilor de cheltuieli reflectă resursele utilizate în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi excepţionale.

Grupa conturilor de venituri reflectă veniturile brute obţinute ca rezultat al activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare.

EVALUARE

Timp necesar: 20 min

- Care sunt criteriile de clasificare a conturilor?
- Ce puteţi spune despre simbolizarea conturilor?
- Ce semnifică fiecare clasă de conturi?
- Ce înţelegeţi prin conturi bilanţiere?
- Care sunt conturile bilanţiere?
- Ce sunt conturile de procese? Care este funcţia lor contabilă?

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2005
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamţu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 2000
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
C. G. Demetrescu	Istoria contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1998
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 9. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Timp necesar: 150 minute

Considerând că v-aţi însuşit cunoştinţele din unităţile anterioare, veţi putea să analizaţi conturile din punctul de vedere al conţinutului lor economic precum şi al funcţiei contabile. Începând cu această unitate de învăţare şi continuând cu următoarele 3, va fi analizată funcţionarea conturilor după conţinutul lor economic. Analiza va fi întregită de aplicaţii pe operaţii economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să recunoaşteţi conturile de capitaluri şi de datorii pe termen lung;**
- ✓ **să identificaţi conţinutul economic al conturilor prezentate;**
- ✓ **să identificaţi funcţia contabilă a acestora;**
- ✓ **să aplicaţi regulile de funcţionare a conturilor în analiza contabilă a operaţiilor cu elemente de capital propiu şi de datorii pe termen lung.**

9.1 CONTURILE DE CAPITALURI PROPRII

00:00

Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acţionarilor sau asociaţilor în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziţia întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociaţi sau acţionari şi aparţine de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de capitalul străin care provine de la terţi şi care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung sau termen scurt. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează capitalul permanent al întreprinderii.

În capitalul propriu se mai cuprind şi unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obţinute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, profitul nerepartizat.

Pentru constituirea şi formarea capitalului unei societăţi comerciale sunt necesare mijloace materiale şi băneşti care sunt aduse de către asociaţi şi acţionari sub formă de aport la societate. Aportul este valoarea pe care aceştia se angajează s-o aducă la societate. Aportul la societate poate fi de două feluri: în natură, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor şi activelor circulante materiale şi în bani, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului şi contractului de societate.

Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea unei societăţi comerciale şi să cumpere acţiunile acesteia se numesc acţionari.

Acţiunile ca titluri de valoare care reprezintă fracţiuni din capitalul unei societăţi, sunt stabilite la valori egale, suma respectivă poartă denumirea de valoarea nominală a acţiunilor.

În afară de valoarea nominală, acţiunile au şi o valoare reală.

Valoarea reală a acţiunilor este valoarea care se stabileşte pe piaţa hârtiilor de valoare în funcţie de cerere şi ofertă, şi care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numeşte primă de emisiune, iar suma care nu se poate încasa din valoarea nominală (diferenţa în minus), se numeşte diferenţă de emisiune.

Cu ocazia înfiinţării unei societăţi comerciale au loc o serie de operaţii economice, cum sunt: subscrierea capitalului şi vărsarea capitalului, efectuarea cheltuielilor de constituire.

Subscrierea capitalului este operaţia prin care subscriptorul declară şi semnează pentru valoarea (numărul de acţiuni X valoarea unitară) cu care se angajează să participe la constituirea societăţii comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societăţii, iar cel în bani poate fi adus parţial la constituire şi în mai multe tranşe ulterioare[10].

Vărsarea capitalului este operaţia de punere la dispoziţia societăţii a aporturilor în bani şi în natură subscrise.

Pentru evidenţierea acţiunilor subscrise şi a aportului în bani şi în natură precum şi a altor operaţii economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul", 101 „Capitalul social" şi conturile de avere (mijloace materiale şi băneşti).

Contul 101 **„Capitalul social"** este utilizat pentru evidenţierea capitalului social subscris şi vărsat, în natură şi bani de către acţionarii sau asociaţii societăţii, precum şi majorările şi reducerile capitalului societăţii. Este cont de surse proprii permanente şi îndeplineşte funcţia contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acţionari sau asociaţi, în bani şi/sau în natură; sursele proprii destinate creşterii capitalului social. **Debitul** acestui cont, reflectă: capitalul retras de către acţionari sau asociaţi; pierderile realizate în exerciţiile precedente care diminuează capitalul social; valoarea acţiunilor proprii anulate. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat şi nevărsat.

00:05

Contabilitatea analitică a capitalului social se ţine pe acţionari sau asociaţi. Contul sintetic 101 „Capital social" se desfăşoară pe două subconturi astfel: 1011 „Capital subscris nevărsat" şi 1012 „Capital subscris vărsat".

Capitalul propriu reprezintă ……..
……şi cuprinde
.....
……
.....Conturile de capital propriu au funcţie contabilă de
.....

00:09

Contul 456 **„Decontări cu asociaţii privind capitalul"** este cont cu funcţie contabilă de **activ/pasiv. Debitul** acestui cont reflectă: capitalul subscris de acţionari şi asociaţi, în bani şi în natură; valoarea primelor legate de capital; plata către asociaţi a obligaţiei privind capitalul de rambursat. **Creditul** acestui cont reflectă aporturile în bani şi în natură aduse la societate; obligaţia privind rambursarea capitalului. **Soldul debitor** reflectă aportul subscris la constituirea capitalului, dar nevărsat încă; **soldul creditor** reflectă capital de rambursat.

00:10

Exemple:

1. Pentru formarea capitalului unei societăţi noi în sumă de 4.000 lei, sunt subscrise 2.000 de acţiuni emise, cu valoarea nominală de 2 lei.

Operaţia de subscriere a capitalului social produce o creştere a dreptului de creanţă a întreprinderii asupra subscriptorilor şi concomitent cu aceasta, o creştere a capitalului subscris, dar nevărsat. Deci, o creştere de activ şi o creştere de pasiv. Creştere de activ se reflectă în debitul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul", iar creşterea de pasiv în creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat". Formula contabilă va fi următoarea:

[10] Legea 31 /1990 privind societăţile comerciale

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	=	1011 „Capital subscris nevărsat”	4.000 lei

Capitalul subscris de 4.000 lei este format din valoarea a 900 de acţiuni pentru aport în natură şi valoarea a 1.100 de acţiuni pentru aport în bani. Aportul în natură constă în următoarele bunuri economice: un teren evaluat la 600 lei şi un utilaj evaluat la 1.200 lei.

Teren: Utilaj	600 lei: 2 lei/acţiune = 300 acţiuni 1.200 lei: 2 lei/acţiune = 600 acţiuni
TOTAL	1.800 lei: 2 lei/acţiune = 900 acţiuni

2. Se înregistrează aducerea aportului în natură, operaţie care modifică prin majorare două elementele de imobilizări evidenţiate în debitul conturilor de activ 211 „Terenuri” şi 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii” şi micşorarea elementului de creanţe, evidenţiat în creditul contului de activ 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”. Formula contabilă pentru această operaţie este următoarea:

% 211 „Terenuri” 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport”	=	456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	1.800 lei 600 lei 1.200 lei

Operaţia de aducere a aportului modifică starea capitalului, înregistrată ca operaţie contabilă de actualizare a capitalului prin transferul sumei de 1.200 lei de la contul de pasiv 1011 „Capital subscris nevărsat” la contul de pasiv 1012 „Capital subscris vărsat”.

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	1.800 lei

Remarcă: înregistrarea efectuată în subconturile (analiticele) contului sintetic 101 „Capital social” nu modifică valoarea capitalului.

3. Se fac vărsăminte ce reprezintă contravaloarea celor 1.100 acţiuni pentru aport în numerar.

Această operaţie economică produce, pe de o parte, creşterea numerarului din casieria întreprinderii, iar pe de altă parte micşorarea dreptului de creanţă asupra subscriptorilor. Deci, o creştere de activ şi o micşorare tot de activ. Creşterea de activ se va reflecta în debitul contului „Casa", iar micşorarea de activ în creditul contului „Decontări cu asociaţii privind capitalul”. Această operaţie economică se înregistrează prin următoarea formulă:

531 „Casa”	=	456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	2.200 lei

5. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” în categoria „capital subscris vărsat”. Operaţia economică produce, pe de o parte diminuarea capitalului subscris nevărsat – elementul de pasiv, şi pe de altă parte, majorarea capitalului subscris vărsat – element tot de pasiv. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat”, iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat”. Deci, formula contabilă este:

00:20

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	2.200 lei

Principalele operaţiuni care au loc şi care se înregistrează în contabilitate în legătură cu majorarea capitalului, sunt următoarele: subscrierea şi emisiunea de acţiuni noi, încorporarea rezervelor, cotele-părţi din profit repartizate la capital şi alte operaţiuni. Operaţiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la diminuarea capitalului social sunt: retragerea acţiunilor sau părţilor sociale, diminuarea valorii nominale a acţiunilor, răscumpărarea acţiunilor şi anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenţi, precum şi alte operaţiuni.

Pentru reflectarea contabilă a acestor operaţiuni, în afara conturilor 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" şi 101 „Capital social", mai sunt utilizate următoarele conturi sintetice: 104 „Prime legate de capital", 106 „Rezerve", 117 „Rezultatul reportat",

Contul 104 **„Prime de capital"** este utilizat pentru evidenţierea primelor de emisiune, de aport şi de fuziune. Acestea reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acţiunilor şi părţilor sociale. Contul 104 „Prime de capital" are funcţie contabilă de pasiv. Creditul acestui cont reflectă primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii şi aportului la capital. Debitul acestui cont reflectă primele legate de capital încorporate în capitalul social, precum şi cele transferate la rezerve. Soldul este creditor şi reflectă primele constituite şi netransferate.

00:22

Una din căile de majorare a capitalului societăţilor comerciale este şi aceea de emisiune de acţiuni noi. Preţul de emisiune al noilor acţiuni poate fi superior valorii nominale a vechilor acţiuni.

Exemple: o întreprindere deţine capital social de 10.000 lei constituit din 1.000 acţiuni cu valoarea nominală unitară de 10 lei.

1. Se înregistrează majorarea capitalului social printr-o nouă emisiune de 300 acţiuni, valoarea de emisiune 12 lei/acţiune. Se subscriu acţiunile cu aport în numerar.

- creşterea de capital:

300 acţiuni x 12 lei (valoarea de emisiune) = 3.600.000 lei
300 acţiuni x 10lei (valoarea nominală) = 3.000lei

- prima de emisiune = 600lei

Această operaţie economică de subscriere a unor acţiuni noi cu primă de emisiune, determină o creştere a dreptului de creanţă element de activ, şi o majorare a capitalului cu valoarea nominală a noilor acţiuni la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat" precum şi o altă majorare tot în pasiv a surselor proprii la elementul „Prime de emisiune".

Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Decontări cu asociaţii privind capitalul", care fiind cont de activ se va debita cu creşterea de activ, „Capital subscris nevărsat", cont de pasiv care se va credita cu majorarea capitalului şi „Prime legate de capital", cont de pasiv care, de asemenea, se va credita cu majorarea primelor de emisiune. Formula contabilă este următoarea:

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"	=	% 1011 „Capital subscris nevărsat" 104 „Prime legate de capital"	3.600lei 3.000lei 600lei

2. Se aportează în numerar suma de 3.600lei.

Operaţia produce creşterea numerarului din casieria unităţii, concomitent cu scăderea creanţelor. Creşterea elementului de activ a numerarului se înregistrează în debitul contului de activ 531 „Casa", iar scăderea elementului de activ – creanţe se înregistrează în creditul contului de activ 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul".

Deci, formula contabilă este următoare:

531 „Casa”	=	456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	3.600lei

3. Concomitent cu efectuarea vărsămintelor se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” la categoria „capital subscris vărsat”.

Această operaţie contabilă determină o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat” şi concomitent şi cu aceeaşi sumă o majorare tot în pasiv la elementul „Capital subscris vărsat”. Formula contabilă este deci:

1011 „Capital subscris nevărsat”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	3.000lei

4. Din primele constituite sunt utilizate 200lei pentru majorarea capitalului şi 100lei pentru majorarea rezervelor.

Această operaţie economică produce o micşorare de surse proprii la elementul de pasiv „Prime legate de capital”, şi totodată, majorarea a două elemente de surse proprii.

Micşorarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Prime legate de capital”, iar creşterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital social” şi „Rezerve”. Formula contabilă este următoare:

104 „Prime legate de capital”	=	%	300lei
		101 „Capital social”	200lei
		106 „Rezerve”	100lei

5. Societatea constată pe baza analizei bilanţului că are un capital social supradimensionat. Conform hotărârii AGA se diminuează capitalul social prin rambursarea către acţionari a unei părţi din acesta, în sumă de 250lei.

Operaţia produce o reducere a sursei proprii capital social (-P) care se înregistrează în debitul contului 101 „Capital social” şi o angajare a obligaţiei faţă de acţionari (+P) înregistrată în creditul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”, astfel:

101 „Capital social”	=	456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	250lei

6. Societatea achită obligaţia de rambursare, conform extrasului de cont.

Operaţia produce o micşorare a datoriei (-P) care se înregistrează în debitul contului 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul” şi o micşorare a disponibilităţilor băneşti (-A) care se înregistrează în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul”	=	512 „Conturi curente la bănci”	250lei

00:40

Remarcă: operaţii de repartizări, viramente sau transformări[11] interne între diferite structuri de capitaluri proprii care produc majorarea unei structuri prin încorporarea altei structuri se concretizează prin corespondenţe directe între conturile de capitaluri proprii.

[11] Astfel de operaţii sunt numite “operaţiuni interne”

Contul 105 **„Rezerve din reevaluare”** este utilizat pentru evidenţierea diferenţelor din reevaluarea elementelor de imobilizări corporale, potrivit normelor legale.

Acestea se determină ca diferenţă între valoarea justă stabilită prin reevaluare şi valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă).

Exemplu: Se înregistrează diferenţa pozitivă în sumă de 1.250 lei rezultată în urma reevaluării unui teren.

Operaţia produce o creştere la elementul de activ fix şi concomitent o creştere la elementul de surse, de pasiv „Rezerve din reevaluare”. Conturile corespondente sunt: „Terenuri”, care fiind cont de activ şi având de înregistrat o creştere, se va debita, şi contul „Rezerve din reevaluare”, care fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o creştere, se va credita. Deci, formula contabilă este următoarea:

211 „Terenuri”	=	105 „Rezerve din reevaluare”	1.250 lei

Contul 106 **„Rezerve”** este utilizat pentru evidenţierea rezervelor constituite şi repartizate pe destinaţii.

Rezervele sunt surse create în cadrul întreprinderii în scopul conservării şi majorării capitalului.

Se pot constitui următoarele categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve de valoare justă, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare şi alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul brut în conformitate cu prevederile legale.

Rezervele statutare se constituie anual din profitul net obţinut conform prevederilor din statutul societăţii, si sunt utilizate, în special, pentru a fi încorporate în capital.

Rezervele din surplusul de rezerve din reevaluare se creează prin capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, când acest surplus reprezintă câştig realizat.

Alte rezerve sunt alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut şi se constituie facultativ din profitul net obţinut. Acestea sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creşterea capitalului sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârile adunărilor generale ale acţionarilor sau asociaţilor.

00:50

Contul 106 „Rezerve” are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă rezervele constituite. **Debitul** acestui cont reflectă rezervele utilizate. **Soldul creditor** reflectă rezervele constituite şi neutilizate.

Exemple de utilizare a contului de rezerve.

1. Se constituie o rezervă din profitul obţinut în sumă de 600lei.

Această operaţie economică produce o majorare la elementul de activ „Repartizarea profitului” şi concomitent o majorare la elementul de pasiv „Rezerve”.

Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Rezerve”. Deci, formula contabilă este:

129 „Repartizarea profitului”	=	106 „Rezerve”	600lei

2. Se acoperă pierderea reportată din exerciţiul precedent de 250lei din rezerva constituită.

Operaţia produce o scădere la elementul de activ pierdere şi concomitent o scădere la elementul de pasiv – surse proprii. Scăderea de activ se va reflecta în creditul contului „Rezultatul

reportat", iar scăderea de pasiv, în debitul contului de pasiv „Rezerve". Formula contabilă este următoarea:

106 „Rezerve"	=	117 „Rezultatul reportat"	250lei

Contul 117 **„Rezultatul reportat"** este utilizat pentru evidenţierea rezultatului exerciţiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acţionarilor sau asociaţilor. Rezultatul nerepartizat poate fi pierdere sau profit, iar contul menţionat are funcţie contabilă de cont bifuncţional. **Debitul** acestui cont reflectă pierderea realizată în exerciţiul precedent care nu a fost acoperită, precum şi profitul realizat în exerciţiul precedent repartizat pentru creşterea capitalului sau constituirea rezervelor. **Creditul** acestui cont reflectă profitul din exerciţiul precedent nerepartizat, pierderea reportată din exerciţiul anterior, acoperită din profitul perioadei curente, precum şi pierderea realizată în exerciţiile anterioare care se acoperă din capitalul social. **Soldul debitor** reflectă pierderea neacoperită, iar **soldul creditor** reflectă profitul nerepartizat.

00:60

Exemple de utilizare a acestui cont

1. Se înregistrează pierderea din anul precedent de 500lei reportată anului curent.

Această operaţie produce o diminuare la elementul de activ pierdere (pentru exerciţiul precedent) şi o majorare a elementului de activ pierdere, pentru exerciţiul curent.

Ţinând seama de regulile de funcţionare a conturilor de activ, creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Rezultatul reportat", iar diminuarea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Profit şi pierdere". Formula contabilă este următoarea:

117 „Rezultatul reportat"	=	121 „Profit şi pierdere"	500lei

2. Pentru acoperirea pierderii reportată din anul precedent adunarea generală hotărăşte utilizarea rezervei existente (constituită în acest scop) de 100lei şi diminuarea capitalului social cu 400lei.

Această operaţie economică are ca efect reducerea pierderii reportate din anul precedent, element de activ, şi concomitent diminuarea elementelor de pasiv de surse proprii. Diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat", iar diminuările de pasiv se vor înregistra în debitul conturilor de pasiv „Rezerve" şi „Capital social".

Înregistrarea contabilă necesită următoarea formulă contabilă:

% 106 „Rezerve" 101 „Capital social"	=	117 „Rezultatul reportat"	500lei 100lei 400lei

3. Se înregistrează profitul obţinut în exerciţiul precedent şi nerepartizat, reportat anului curent, în sumă de 600lei.

Operaţia produce o diminuare a unui element de pasiv, surse proprii – profit din exerciţiul precedent şi o majorare a unui element de pasiv – profit, din exerciţiul curent.

Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit şi pierdere", iar creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat". Formula contabilă va fi următoarea:

121 „Profit şi pierdere”	=	117 „Rezultatul reportat”	600lei	

4. În anul curent, adunarea generală a acţionarilor hotărăşte utilizarea profitului reportat de 600lei pentru majorarea rezervelor.

Această operaţie economică va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv, surse proprii – profit şi modificarea în sensul creşterii elementului de pasiv surse proprii, rezerve. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat”, iar creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

117 „Rezultatul reportat”	=	106 „Rezerve”	600lei

9.2 CONTURILE DE PROVIZIOANE

Provizioanele reprezintă o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor şi este destinată acoperirii unor datorii a căror exigibilitate şi valoare sunt incerte. Acestea se constituie într-un exerciţiu financiar, urmând a fi utilizate în exerciţiile viitoare.

În sens economic, provizioanele reprezintă o cheltuială când se constituie şi un venit când sunt utilizate, diminuate sau când rămân fără obiect – anulate.

Conturile de provizioane evidenţiază provizioanele constituite la sfârşitul exerciţiului financiar pentru finanţarea pierderilor şi a cheltuielilor probabile (incerte), care pot deveni exigibile în exerciţiile viitoare. Aceste provizioane au semnificaţia de datorii potenţiale. Conturile de provizioane au funcţie contabilă de pasiv. Reflectă felurile provizioanelor în funcţie de natura sau obiectul pentru care au fost constituite.

Contul sintetic de gradul I 151 „Provizioane” se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II:1511 „Provizioane pentru litigii”, 1512 „Provizioane pentru garanţii acordate clienţilor”, 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acţiuni similare legate de acestea”, 1514 „Provizioane pentru restructurare”, 1515 „Provizioane pentru pensii şi obligaţii similare” 1516 „Provizioane pentru impozite”, 1518 „Alte provizioane”.

Toate sunt conturi de pasiv; se creditează cu valoarea provizioanelor constituite la sfârşitul exerciţiului financiar, în corespondenţă cu debitul conturilor de cheltuieli; se debitează cu diminuarea sau anularea provizioanelor în cazul în care acesta devine parţial sau total fără obiect în corespondenţă cu conturile de venituri. Soldul creditor reflectă provizioanele constituite ca sursă de finanţare cu caracter permanent sau mai mare de un an.

01:40

Exemple:

1. Societatea X are un litigiu cu un furnizor de servicii de transport privind amenzi probabile de plătit în valoare de 500lei. La sfârşitul exerciţiului N se constituie provizionul. Operaţiunea determină creşterea cheltuielilor privind provizioanele şi crearea sursei de finanţare corespunzătoare – provizionul. Creşterea elementului de activ – cheltuieli, se înregistrează în debitul contului de activ 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”, iar creşterea elementului de pasiv – provizion, se înregistrează în creditul contului de pasiv 151 „Provizioane”.

Formula contabilă este următoarea:

6812 „Cheltuieli privind provizioanele”	=	151 „Provizioane”	500lei

La sfârşitul exerciţiului N contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” se închide prin contul 121 „Profit şi pierdere”, efectul acestor cheltuieli fiind preluat de rezultatul exerciţiului N când s-a produs angajarea lor.

2. În exerciţiului N+1 se plătesc efectiv amenzile. Operaţiunea afectează disponibilităţile din contul bancar (– A) şi cheltuielile curente (+A). Conturile corespondente sunt: 512 „Conturi curente la bănci” care se creditează cu (- A) şi 658 „Alte cheltuieli de exploatare”, care se debitează cu (+ A).

Formula contabilă este următoarea:

658 „Alte cheltuieli de exploatare”	=	512 „Conturi curente la bănci”	500lei

3. Concomitent cu înregistrarea cheltuielilor cu amenzile plătite efectiv, provizionul devenind fără obiect se anulează (- P) prin virare la venituri (+ P).

Conturile corespondente care înregistrează efectul acestei operaţiuni sunt: 151 „Provizioane” care se debitează cu micşorarea elementului de pasiv, şi contul 7812 „Venituri din provizioane” creditat cu creşterea elementului de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

151 „Provizioane”	=	7812 „Venituri din provizioane”	500lei

În exerciţiul N+1 rezultatul este influenţat de cheltuieli şi venituri în valoare egală, anulându-se.

01:50

Remarcă: în situaţia câştigării litigiului – întreprinderea nu înregistrează cheltuieli curente în exerciţiul N+1; anularea provizionului rămas fără obiect are efect de majorare a rezultatului în exerciţiul N+1, compensând micşorarea rezultatului exerciţiului N.

9.3 CONTURILE DE DATORII PE TERMEN LUNG

În capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii şi provizioane se includ şi împrumuturile şi datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terţi pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen şi pentru care are obligaţia să plătească şi o dobândă.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni; creditele bancare pe termen lung şi mediu; datorii legate de participaţii; dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate.

Creditele bancare pe termen lung şi mediu sunt primite de la bănci şi alte instituţii de creditare şi cuprind creditele de peste un an. Acestea sunt acordate de către bănci şi sunt garantate de întreprinderi.

Obligaţiunile sunt titluri de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al unei societăţi şi dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Conturile sintetice privind evidenţa împrumuturilor şi datoriilor asimilate, sunt următoarele: 161 „împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni”, 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu”, 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate”, 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor” şi altele.

01:55

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu” este utilizat pentru evidenţierea creditelor pe termen lung şi mijlociu primite de la bănci. Este cont de surse străine şi are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma creditelor primite. **Debitul** acestui cont reflectă suma creditelor restituite. **Soldul** este creditor şi reflectă creditele primite şi nerambursate.

Exemple:

1. Societatea obţine un împrumut pe termen lung de la bancă în sumă de 6.000lei.

Operaţia produce creşterea disponibilului din contul de la bancă (+A) înregistrată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci” şi, concomitent, creşterea datoriei financiare faţă de bancă (+P) înregistrată în creditul contului 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu”, astfel:

512 „Conturi curente la bănci”	=	162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu”	6.000lei

2. Rambursarea creditului bancar, operaţie care produce micşorarea disponibilităţilor băneşti din cont (-A) înregistrată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci” şi, concomitent micşorarea (achitarea) datoriei faţă de bancă (-P), înregistrată în debitul contului 162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu”, astfel:

02:30

162 „Credite bancare pe termen lung şi mediu”	=	512 „Conturi curente la bănci”	6.000lei

REZUMAT:

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziţia întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociaţi sau acţionari şi aparţine de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). În capitalul propriu se mai cuprind şi unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obţinute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, profitul nerepartizat. Reprezintă surse proprii de finanţare.

Subscrierea capitalului este operaţia prin care subscriptorul declară şi semnează pentru valoarea (numărul de acţiuni X valoarea unitară) cu care se angajează să participe la constituirea societăţii comerciale.

Conturile de capital propriu au funcţie contabilă de pasiv.

Principalele operaţiuni care au loc şi care se înregistrează în contabilitate în legătură cu majorarea capitalului, sunt următoarele: subscrierea şi emisiunea de acţiuni noi, încorporarea rezervelor ce depăşesc limitele stabilite, cotele-părţi din profit repartizate la capital şi alte operaţiuni. Operaţiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la diminuarea capitalului social sunt: retragerea acţiunilor sau părţilor sociale, diminuarea valorii nominale a acţiunilor, răscumpărarea acţiunilor şi anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenţi, precum şi alte operaţiuni.

Provizioanele reprezintă o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor şi este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierii elementelor patrimoniale. Acestea se constituie într-un exerciţiu financiar, urmând a fi utilizate în exerciţiile viitoare.

În capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii, se includ şi împrumuturile şi datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terţi pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen şi să plătească şi o dobândă.

Conturile care ţin evidenţa împrumuturilor pe termen lung au funcţie contabilă de pasiv.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni; creditele bancare pe termen lung şi mediu; datorii legate de participaţii; dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate.

Obligaţiunile sunt titluri de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al unei societăţi şi dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a subscrierii capitalului social?
   a) 1011 Capital subscris nevărsat = 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
   b) 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 1012 Capital subscris vărsat
   c) 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
   d) 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 117 Rezultatul reportat
   e) 117 Rezultatul reportat = 1011 Capital subscris nevărsat
2. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a depunerii aporturilor în bani la societate?
   a) 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
   b) 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 1012 Capital subscris vărsat
   c) 5121 Conturi la bănci în lei = 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
   d) 5121 Conturi la bănci în lei = 1012 Capital subscris vărsat
3. Care este formula contabilă corectă de depunere ca aport în natură la societate a unui teren?
   a. 2111 Terenuri = 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
   b. 212 Construcţii = 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul
   c. 456 Decontări cu asociaţii privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
   d. 1011 Capital subscris nevărsat = 1012 Capital subscris vărsat
   e. 211 Terenuri = 1012 Capital subscris vărsat
4. Stabiliţi valoarea capitalului propriu cunoscând soldurile conturilor:

   Ct 1011… .4.000 lei
   Ct 1012…..1.500 lei
   Ct 104.……..500 lei
   Ct 161.…...2.000 lei
   Ct 162.…...1.500 lei
   Ct 211.…...1.000 lei
   Ct 212…... 6.000 lei
   Ct 371……1.000 lei
   Ct 5121…..1.000 lei

   a) 4.000 lei;
   b) 2.500 lei;
   c) 3.500 lei;
   d) 4.500 lei;
   e) 6.000 lei.
5. Ce explicaţie puteţi asocia formulei contabile: 129 = 1068
   a) repartizarea profitului la „Alte rezerve” înainte de închiderea exerciţiului financiar;
   b) acoperirea pierderii din „Alte rezerve”;
   c) majorarea capitalului social din „Alte rezerve”;
   d) reportarea pierderii pentru alte exerciţii financiare viitoare;
   e) repartizarea profitului la „Alte rezerve” după închiderea exerciţiului financiar.
6. Se răscumpără şi se anulează 1.000 de acţiuni in condiţiile: valoare nominală 2 lei/acţiune, valoare de răscumpărare 1,5 lei/acţiune. Care este formula contabilă privind anularea

acţiunilor?

a) 109 = 5311 1.500 lei
b) 101 = 109 1.500 lei
c) 101 = % 2.000 lei
109 1.500 lei
141 500 lei
d) 101 = % 2.000 lei
109 1.500 lei
149 500 lei
e) 101 = 109 2.000 lei

7. Alegeţi formula contabilă corectă, pentru constituirea unor rezerve legale, în valoare de 720 lei, din profitul net realizat la închiderea exerciţiului curent:
   a) 129 = 1061 720
   b) 117 = 1061 720
   c) 121 = 1068 720
   d) 1061 = 117 720
   e) 1061 = 129 720
8. Ce explicaţie puteţi asocia formulei contabile: 117 = 457
   a) repartizare profit la rezerve;
   b) acoperirea pierderilor din anii precedenţi din dividende;
   c) achitarea dividendelor datorate în anii precedenţi;
   d) repartizare profit la dividende;
   e) constituire dividende la sfârşitul exerciţiului financiar.
9. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a utilizării primelor de emisiune în scopul majorării capitalului?
   a. 104 = 1011
   b. 1011 = 104
   c. 1011 = 1012
   d. 104 = 1012
   e. 456 = 104
10. Ce explicaţie puteţi asocia următoarei formule contabile: 1012 = 117
    a) majorarea capitalului social pe seama rezultatelor şi a primelor obţinute;
    b) transformarea capitalului social în profit şi în prime;
    c) diminuarea capitalului social concomitent cu obţinerea unui profit;
    d) diminuarea capitalului social pe seama primelor;
    e) acoperirea pierderilor pe seama capitalului social.
11. Majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor statutare va fi înregistrat prin formula:
    a) 1063 = 1012
    b) 1061 = 1012
    c) 1063 = 1011
    d) 1011 = 1063
    e) 1012 = 1063

Răspunsuri: 1- c; 2 –c; 3 –a; 4 –e; 5 –a; 6 –c; 7 –b; 8 –a; 9-d; 10 –d; 11 –a.

Unitatea de învăţare 10. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Timp necesar: 180 minute

Considerând că v-aţi însuşit cunoştinţele din unităţile anterioare, veţi putea să analizaţi conturile din punctul de vedere al conţinutului lor economic precum şi al funcţiei contabile. În această unitate va fi analizată funcţionarea conturilor de imobilizări şi cele de stocuri şi producţie în curs de execuţie. Analiza va fi întregită de aplicaţii pe operaţii economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să recunoaşteţi conturile de imobilizări;**
- ✓ **să recunoaşteţi conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie;**
- ✓ **să identificaţi conţinutul economic al conturilor prezentate;**
- ✓ **să identificaţi funcţia contabilă a acestora;**
- ✓ **să aplicaţi regulile de funcţionare a conturilor în analiza contabilă a operaţiilor cu elemente de imobilizări şi de producţie în curs de execuţie.**

10.1 CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

00:00

Conturile de imobilizări evidenţiază fluxurile şi valorile economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea entităţilor economice. Grupa conturilor de imobilizări include trei subgrupe corespunzătoare celor trei categorii de imobilizări: corporale, necorporale şi financiare.

Conturile de imobilizări au o funcţie contabilă de activ. În **debitul** acestor conturi se înregistrează cheltuielile „activate" – în cazul imobilizărilor necorporale; intrările de bunuri imobile prin achiziţie, construcţie sau producţie proprie şi aport în natură – în cazul imobilizărilor corporale; valoarea titlurilor financiare achiziţionate sau investite în capitalul altor întreprinderi, depozitele de disponibil pe termen lung, creanţele imobilizate – în cazul imobilizărilor financiare.

În **creditul** conturilor se reflectă cheltuielile amortizate integral – în cazul imobilizărilor corporale; ieşirile de imobilizări prin scoatere din funcţiune sau cedare (vânzare, cesionare) – în cazul imobilizărilor necorporale şi financiare.

Soldul **debitor** evidenţiază valoarea contabilă de intrare a activelor imobilizate aflate în inventarul unităţii patrimoniale.

10.1.1. Conturile de imobilizări corporale

10.1.1.1. Conţinutul, evaluarea şi amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea entităţii şi care nu se consumă la prima utilizare. Deci, sunt acele bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare şi îşi transmit treptat valoarea asupra noilor produse obţinute. Sunt deţinute de entitatea economică pentru a fi utilizate: în producţia de bunuri sau pentru prestări de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi utilzate în scopuri administrative.

În structura imobilizărilor corporale sunt cuprinse: terenuri şi construcţii; instalaţii tehnice şi maşini; alte instalaţii, utilaje şi mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

1.Terenurile şi construcţiile se contabilizează separat, chiar şi atunci când sunt achiziţionate împreună.

Terenurile pot fi evidenţiate în contabilitate ca: terenuri şi amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidenţiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii şi altele.

.

Terenurile nu sunt supuse amortizării; sunt supuse amortizării investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, şi alte lucrări similare.

La intrarea în entitate, imobilizările corporale fixe se înregistrează la **costul de achiziţie** pentru cele cumpărate; **costul de producţie** pentru imobilizările corporale produse în unitate sau construite, **valoarea justă** estimată pentru activele imobilizate obţinute cu titlu gratuit şi la **valoarea de aport** pentru cele dobândite ca aport în natură al asociaţilor.

Valoarea de intrare se mai numeşte şi **valoare contabilă,** deoarece la această valoare imobilizările corporale rămân înregistrate în bilanţ. Aceasta se schimbă numai cu ocazia reevaluărilor.

Evidenţa analitică se ţine pe fiecare obiect de evidenţă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcţie distinctă.

Recuperarea valorii imobilizărilor corporale se face în mod treptat pe calea amortizării. **Amortizarea** se determină prin aplicarea **cotelor de amortizare** asupra valorii de intrare a imobilizărilor.

Amortizarea se calculează pe baza unui **plan de amortizare,** de la data punerii în funcţiune a imobilizărilor până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii şi pe obiecte de evidenţă. Prin scăderea amortizării din valoarea contabilă (de intrare) se obţine **valoarea netă contabilă** (rămasă sau reală).

00:07

Reevaluarea imobilizărilor corporale este operaţiunea de stabilire a valorii juste a activului imobilizat existent în entitate.

10.1.1.2. Contabilitatea operaţiilor economice privind imobilizările corporale

Principalele operaţii economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în entitate, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii şi ieşirea din entitate.

Pentru evidenţierea imobilizărilor corporale se utilizează conturile sintetice 211 „Terenuri”, 212 „Construcţii”, 213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii” şi ***214.*** **Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale** care, după conţinutul economic sunt conturi de mijloace economice, iar după funcţia contabilă sunt conturi de activ. Se debitează cu intrările în entitate a imobilizărilor corporale pe diferite căi (cumpărări, investiţii-construcţii, aport în natură la societate, donaţii cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere). Se creditează cu ieşirile din entitate a imobilizărilor corporale pe diverse căi (casare, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, donaţii, participaţii, distruse datorită calamităţilor naturale). Soldurile debitoare reflectă existentul de imobilizări corporale.

00:08

Imobilizările corporale cuprind: ……
La intrare, imobilizările corporale se evaluează la
……
……
Conturile de imobilizări corporale au funcţie contabilă de
……
……

00:10

De exemplu:

1. Întreprinderea achiziţionează un utilaj în valoare de 200.000 lei. Această operaţie economică produce ca efect majorarea elementului de activ fix şi totodată, majorarea elementului de pasiv datorii comerciale. Operaţia va fi înregistrată în contul de activ „Echipamente tehnologice” şi

în contul de pasiv „Furnizori de imobilizări”. Conform regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Echipamente tehnologice” se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Furnizori de imobilizări” se va **credita** cu creşterea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

2131	=	404	200.000 lei
„Echipamente tehnologice”		„Furnizori de imobilizări”	

Activele fixe existente sunt utilizate în diferite sectoare de activitate ale întreprinderii, cu care ocazie îşi pierd treptat o parte din valoarea de utilitate şi corespunzător o parte din valoare. Această pierdere este cunoscută sub denumirea de **uzură** a cărei expresie valorică se include în cheltuieli sub formă de **amortizare.**

Amortizarea se calculează pe toată durata de folosire, până la recuperarea integrală a valorii, în metoda liniară, astfel:

$$A_a = \frac{V.I.}{T}$$

A_a = amortizarea anuală (anuitatea)

V.I. = valoarea de înregistrare (contabilă)

T. = timpul de funcţionare (în ani)

De exemplu, dacă activul achiziţionat, cu valoarea de 200.000 lei are o durată normală de utilizare de 5 ani, atunci anuitatea se calculează astfel:

$$A_a = \frac{200.000\,\text{lei}}{5} = 40.000\,\text{lei}$$

Pentru evidenţierea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul sintetic 281 **„Amortizări privind imobilizările corporale”,** care îndeplineşte o funcţie de cont rectificativ a valorii de intrare a imobilizărilor corporale şi are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale calculată şi inclusă în cheltuieli. Se **debitează** cu amortizarea imobilizărilor corporale scoase din unitate. **Soldul** este creditor şi reflectă amortizarea activelor fixe.

Durata de folosire (ani)	Valoarea de Înregistrare (contabilă)	Amortizarea calculată	Valoarea rămasă (netă contabilă)	Amortizare cumulată
1	200.000	40.000	160.000	40.000
2	200.000	40.000	120.000	80.000
3	200.000	40.000	80.000	120.000
4	200.000	40.000	40.000	160.000
5	200.000	40.000	0	200.000
TOTAL	x	200.000	x	

Din tabel se observă că acest activ imobilizat rămâne evidenţiat în contabilitate la valoarea de înregistrare de 200.000 lei, toată perioada de existenţă şi funcţionare a lui, deoarece, din punct de vedere fizic el este şi trebuie să fie întreg ca să poată funcţiona. Pe măsura utilizării lui, el îşi pierde din valoare care se recuperează prin amortizarea calculată şi înregistrată anual.

2. Se calculează şi se înregistrează amortizarea utilajului în anul I.

$$\text{Anuitatea} = \frac{200.000\,\text{lei}}{5\,\text{ani}} = 40.000\,\text{lei/an}$$

Această operaţie produce o creştere a cheltuielilor cu amortizarea (+A) înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru

depreciere” şi, concomitent, o diminuare a valorii utilajului, care nu se înregistrează direct în contul de activ 2131 „Echipamente tehnologice”, care menţine nemodificată valoarea de intrare a mijlocului fix, ci, în creditul contului rectificativ 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”. Acest cont suplineşte creditul contului de imobilizări, fiindu-i atribuită o funcţie contabilă de pasiv; astfel se poatre considera creşterea de pasiv din creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” ca sursă de finanţare a valorii activului depreciat.

Formula contabilă este următoarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	40.000 lei

În următorii ani de folosire se repetă înregistrările, astfel că după cinci ani de utilizare a activului situaţia în conturi se prezintă astfel:

2131 „Echipamente tehnologice”

D		C
1 200.000	200.000	

281 “Amortizarea imobilizărilor corporale”

D		C
200.000	40.000	2
	40.000	2
	40.000	3
	40.000	4
	40.000	5

2 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”

D		C
1	40.000	
2	40.000	
3	40.000	
4	40.000	
5	40.000	

Datele din contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere” au în acest moment numai o valoare informaţională. În realitate acest cont s-a închis la sfârşitul fiecărui an. Soldurile celorlalte două conturi reflectă următoarele: Contul 213 „Echipamente tehnologice” are un sold de 200.000 lei, care reflectă valoarea de înregistrare a activului imobilizat, care în realitate nu mai există întrucât ea a fost recuperată anual şi se găseşte ca sold al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

00:30

În aceste condiţii se pune problema scoaterii din evidenţă a activului imobilizat complet uzat şi amortizat, deci ieşirea din entitate a activului imobilizat precum şi a amortizării înregistrate sau închiderea celor două conturi.

Ieşirea imobilizărilor corporale din entitate poate avea loc în următoarele situaţii:
- au ajuns la limita duratei lor de utilizare şi sunt scoase din funcţiune (casate);
- vânzare (cedare);

- lipsuri constatate în gestiune;
- donaţii cu titlu gratuit;
- retrageri de părţi sociale de către asociaţi.

Scoaterea din funcţiune a activelor imobilizate are loc atunci când acestea ajung la limita fizică a uzurii şi nu mai pot satisface cerinţele impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producţie.

Există situaţii în care se decide casarea activului fix înainte de a fi amortizat integral, dacă menţinerea în funcţiune nu mai corespunde criteriilor economice.

De exemplu:

3. Se înregistrează scoaterea din evidenţă a activului imobilizat care are valoarea de înregistrare de 200.000 lei şi este amortizat integral.

Această operaţie economică are ca efect modificarea unui element de activ în sensul scăderii imobilizărilor corporale; totodată modificarea unui element de pasiv rectificativ, tot în sensul scăderii. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Echipamente tehnologice” şi „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în contul „Echipamente tehnologice” pe credit, iar scăderea de pasiv se va înregistra în contul „Amortizări privind imobilizările corporale” pe debit.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

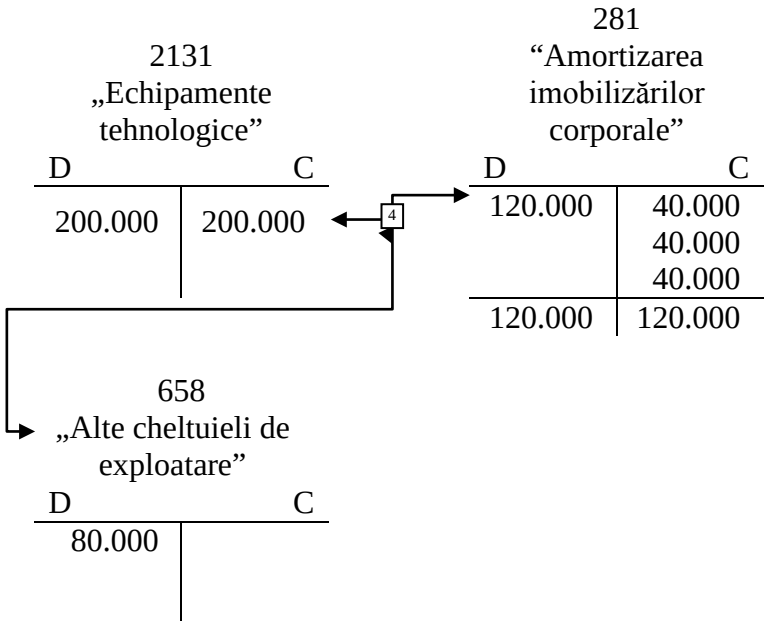
281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	=	2131 „Echipamente tehnologice”	200.000 lei

Dacă se face înregistrarea în ordine sistematică în conturile deschise anterior, acestea se închid, deci nu mai prezintă sold.

Ieşirea imobilizărilor corporale din entitate pe celelalte căi (vânzare, donaţie, lipsuri etc.), se face la valoarea pe care o au în momentul respectiv, în general, incomplet amortizate.

De exemplu:

4. Se înregistrează vânzarea imobilizării după trei ani de folosire. Situaţia în conturi este, deci, următoarea:



Această operaţie economică are ca efect modificarea a trei elemente, astfel: „Echipamente tehnologice”, element din activul bilanţului care se va micşora cu întreaga valoare de intrare: „Amortizări privind imobilizările corporale”, element de pasiv care se va micşora cu întreaga amortizare înregistrată în cei trei ani de utilizare; „Alte cheltuieli de exploatare”, element de activ care se va majora prin includerea în cheltuieli a valorii neamortizate a activului. Operaţia se va înregistra în trei conturi care poartă denumirea elementelor modificate, astfel: contul „Echipamente tehnologice” fiind cont de activ şi având de înregistrat o micşorare se va **credita** cu valoarea imobilizării; contul „Amortizări privind imobilizările corporale”, fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o micşorare, se va **debita** cu amortizarea înregistrată; contul „Alte cheltuieli de exploatare” fiind cont de activ şi având de înregistrat o majorare a cheltuielilor prin includerea diferenţei neamortizate, se va **debita.**

Formula contabilă de înregistrare a acestei operaţii este, deci:

%	=	2131	200.000 lei
281 „Amortizări privind imobilizările corporale”		„Echipamente tehnologice”	120.000 lei
658 „Alte cheltuieli de exploatare”			80.000 lei

Înregistrarea în ordine sistematică se va face în conturile deschise anterior (ca situaţie existentă).

00:45

10.1.2. Conturile de imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale constau în drepturi ale întreprinderii asupra unor imobilizări care nu se concretizează în bunuri fizice cu conţinut material, ci într-un document juridic sau comercial.

În structura acestora se cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuieli de constituire, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică sau de comerţ şi alte drepturi şi valori similare.

Aceste componente ale imobilizărilor necorporale sunt procurate de întreprindere prin cumpărare de la alte întreprinderi, aduse ca aport la societate, donaţii cu titlu gratuit sau sunt produse în propriul proces de producţie al întreprinderii. Recuperarea valorii se face tot pe calea amortizării, adică prin includerea anuală în cheltuieli a unei părţi din valoarea acestora, iar în cazul cedării (vânzări), prin sumele încasate de la terţi.

Pentru evidenţierea existenţei şi mişcării imobilizărilor necorporale se utilizează următoarele conturi sintetice: 201 „Cheltuieli de constituire"; 203 „Cheltuieli de dezvoltare”; 205 „Concesiuni, brevete şi alte drepturi şi valori similare”; 207 „Fond comercial”; 208 „Alte imobilizări necorporale”; 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Contul 201 **„Cheltuieli de constituire[12]”** este utilizat pentru evidenţierea cheltuielilor ocazionate de înfiinţarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscriere şi înmatriculare, cheltuielile cu emisiunea şi vânzarea de acţiuni, cheltuieli de publicitate şi de prospectare a pieţei şi altele. Are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă cheltuielile ocazionate de înfiinţarea şi dezvoltarea societăţii de natura celor menţionate. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. **Soldul** este debitor şi reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

[12] Aceste cheltuieli pot fi recunoscute (înregistrate) direct pe cheltuieli, după natura lor, în funcţie de alegerea facută prin intermediul Politicilor contabile.

Contul 203 **„Cheltuieli de dezvoltare”** este utilizat pentru evidenţierea cheltuielilor de cercetare dezvoltare efectuate în scopul obţinerii de imobilizări necorporale.

Dezvoltarea cuprinde ansamblul de lucrări sistematice, bazate pe cunoştinţe obţinute prin cercetare sau experienţe practice, efectuate în vederea obţinerii producţiei de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau ameliorarea celor existente.

Contul 203 **„Cheltuieli de dezvoltare”** are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă lucrările şi proiectele de cercetare şi dezvoltare efectuate pe cont propriu.

Creditul acestui cont reflectă cheltuielile de dezvoltare amortizate integral. **Soldul** este debitor şi reflectă cheltuielile de cercetare şi dezvoltare înregistrate.

Contul **205 „Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”,** evidenţiază cheltuielile făcute pentru a obţine avantajul pe care îl constituie protecţia acordată în anumite condiţii inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet, a unei licenţe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, a unui drept de proprietate literară sau artistică, sau titularului unei concesiuni. Totodată, evidenţiază concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică şi de comerţ aduse ca aport la societate, achiziţionate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată (cu excepţia celor create intern de entitate).

Contul menţionat are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele şi alte drepturi şi valori similare achiziţionate, aduse ca aport la înfiinţarea societăţii.

Creditul acestui cont reflectă aceleaşi elemente amortizate integral, precum şi valoarea neamortizată la cedarea (vânzarea) elementului de imobilizare. **Soldul** este debitor şi reflectă concesiunile, brevetele, licenţele şi alte valori similare existente.

Contul 207 **„Fond comercial”** este utilizat pentru a recunoaşte, de regulă, la consolidare diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate..

Contul 280 **„Amortizări privind imobilizările necorporale”.** Acest cont evidenţiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale. Pentru cunoaşterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală, contul sintetic, se desfăşoară în următoarele subconturi: 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"; 2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”; 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare”; 2807 „Amortizarea fondului comercial”; 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

01:10

Contul 280 **„Amortizări privind imobilizările necorporale”** are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. **Debitul** acestui cont reflectă amortizarea cumulată, aferentă imobilizărilor necorporale cedate, sau scoase din activ. **Soldul creditor**, reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârşitul exerciţiului.

Exemple de utilizare a conturilor menţionate:

1. Întreprinderile achiziţionează un program informatic în valoare de 500 lei; se estimează o durată de utilizare de doi ani. Această operaţie va avea ca efect modificarea elementului de imobilizări necorporale în sensul creşterii, ceea ce semnifică majorarea activului prin intrarea în patrimoniu a unui bun economic, şi totodată, majorarea unui element din pasiv – datorii comerciale, ceea ce semnifică creşterea obligaţiei faţă de furnizorul de imobilizări de a-i plăti contravaloarea bunului primit. Creşterea de activ se va înregistra în debitul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Furnizori de imobilizări”. Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

208 „Alte imobilizări necorporale”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	500 lei

2. Se înregistrează amortizarea programului informatic pentru primul an de utilizare în sumă de 250 lei. Această operaţie economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuielile de exploatare privind amortizările şi provizioanele”, prin includerea în cheltuieli a amortizării şi concomitent, majorarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin majorarea amortizării înregistrate. Creşterea de activ se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele”, iar creşterea de pasiv, se înregistrează în creditul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Formula contabilă este următoarea:

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele”	=	280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	250 lei

În anul al doilea de folosire a programului informatic se înregistrează amortizarea prin aceeaşi formulă contabilă, astfel în anul doi de folosire s-a recuperat întreaga valoare.

3. Se înregistrează scoaterea din evidenţă a programului informatic complet amortizat. Această operaţie produce diminuarea elementului de activ fix necorporal „Alte imobilizări necorporale”, prin ieşirea din patrimoniu a acestui bun şi totodată, diminuarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin micşorarea amortizării acumulate. Diminuarea de activ se înregistrează în creditul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar diminuarea de pasiv se înregistrează în debitul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Formula contabilă este următoarea:

280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”	=	208 „Alte imobilizări necorporale”	500 lei

Înregistrarea în ordine sistematică a operaţiilor menţionate se prezintă astfel:

404 „Furnizori de imobilizări”		208 „Alte imobilizări necorporale”		280 „Amortizări pv. imobilizările corporale”		681 „Chelt. de expl. pv. amortiz. şi provizioanele”	
D	CD		CD		CD		C
	500	500 (1)	500	500 (3)	250	250 (2)	
					250	250	

01:20

Efectuaţi analiza următoarelor operaţii:
1. Cheltuielile ocazionate de înfiinţarea unei societaţi este în valoare de 500 lei.
2. Administratorul hotărăşte amortizarea cheltuielilor de constiruire în 2 ani. Să se calculeze şi să se înregistreze amortizarea pentru prima lună.
3. După 2 ani, cheltuielile de constituire se scot din evidenţa contabilă.

.....
.....
.....
.....
.....

01:25

Societăţile pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăţi, sau la dezvoltarea acestora, prin: cumpărarea de acţiuni şi obligaţiuni; prin părţi sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung.

O întreprindere poate cumpăra acţiunile altei societăţi pe o perioadă mare de timp, fapt pentru care acţiunile respective fac parte, şi sunt înregistrate în bilanţul entităţii. Dacă numărul acţiunilor cumpărate este relativ mare, posesia lor permite exercitarea unei influenţe asupra întreprinderii de la care le-a cumpărat. Totodată, întreprinderile care au sume disponibile pot acorda altor întreprinderi împrumuturi pe termen lung.

Pentru titlurile de participare deţinute întreprinderile încasează anual cote-părţi din profit sub formă de dividende, iar pentru împrumuturile acordate încasează dobânzi.

Principalele conturi sintetice în care se înregistrează operaţiile economice privind imobilizările financiare sunt: 263 „Interese de participare"; 267 „Creanţe imobilizate"; 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare".

Contul 263 **„Interese de participare"** are funcţie contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare achiziţionate, răscumpărate, sau aduse ca aport la societate. Creditul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare cedate. Soldul reflectă valoarea titlurilor de participare existente.

Contul 267 **„Creanţe imobilizate"** are funcţie contabilă de activ. În debitul acestui cont se reflectă valoarea împrumuturilor acordate şi a veniturilor de realizat din dobânzile la împrumuturi. în creditul acestui cont se reflectă valoarea împrumutului rambursat şi a dobânzii încasate. Soldul este debitor şi reflectă valoarea împrumuturilor şi a diverselor creanţe acordate altor întreprinderi.

Contul 269 **„Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"** este cont cu funcţie contabilă de pasiv şi este utilizat pentru evidenţierea obligaţiilor de plată create în cadrul relaţiilor de achiziţionare a imobilizărilor financiare. Creditul acestui cont reflectă sumele datorate pentru achiziţionarea de imobilizări financiare. Debitul acestui cont reflectă sumele plătite pentru imobilizările financiare achiziţionate. Soldul este creditor şi reflectă sumele datorate şi neplătite.

01:30

Exemple:

1. Se cumpără de la o societate „X", pe termen lung, un pachet de 1.000 acţiuni cu valoare nominală de 9lei, reprezentând o cotă de 30% din capitalul societăţii „X".

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementului de imobilizări financiare (+A) şi totodată, creşterea elementului de pasiv – datorii. Conform regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în contul „Interese de participare" pe debit, iar creşterea de pasiv se va înregistra în contul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", pe credit.

Formula contabilă:

263 „Interese de participare"	=	269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	9.000 lei

2. Se achită titlurile cumpărate din disponibilul existent în cont în bancă.

Această operaţie are ca efect scăderea de activ a disponibilităţilor existente în contul curent al întreprinderii de la bancă şi concomitent, o scădere de pasiv a obligaţiei întreprinderii faţă de terţa persoană de la care a cumpărat titlurile. Scăderea de pasiv va fi înregistrată în debitul contului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare", iar scăderea de activ va fi înregistrată în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci".

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare"	=	512 „Conturi curente la bănci"	9.000 lei

3. Întreprinderea acordă societăţii „X” un împrumut pe termen lung în sumă de 3.000.000 lei. Dobânda cuvenită este de 10%

$$\text{Dobanda} = \frac{3.000.000 \times 10}{100} = 300.000 \text{ lei}$$

Această operaţie economică produce următoarele modificări patrimoniale: o micşorare în activul bilanţului la elementul ce semnifică disponibilul existent în contul întreprinderii; o majorare în pasivul bilanţului la elementul ce semnifică venituri financiare obţinute de întreprindere din dobânda cuvenită; o majorare în activul bilanţului la elementul ce semnifică dreptul de creanţă a întreprinderii de a încasa la scadenţă contravaloarea împrumutului şi a dobânzii cuvenite. Ţinând seama de regulile de funcţionare a conturilor, micşorarea de activ se va înregistra în creditul contului „Conturi curente la bănci”, creşterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri din creanţe imobilizate”, iar creşterea de activ se va înregistra în debitul contului „Creanţe imobilizate”.

Formula contabilă la care s-a ajuns în urma efectuării analizei contabile este următoarea:

267 „Creanţe imobilizate”	=	%	3.300.000 lei
		512 „Conturi curente la bănci”	3.000.000 lei
		763 „Venituri din creanţe imobilizate”	300.000 lei

4. La scadenţă se înregistrează împrumutul restituit, inclusiv dobânda cuvenită.

Această operaţie economică are ca efect creşterea de activ a disponibilului în contul întreprinderii de la bancă şi totodată, scăderea de activ a dreptului de creanţă al întreprinderii. Operaţia economică se va înregistra în două conturi corespondente: „Creanţe imobilizate” şi „Conturi curente la bănci”. Contul „Curente la bănci”, fiind cont de activ se va debita cu suma ce reprezintă creanţa încasată, iar contul „Creanţe imobilizate”, fiind cont de activ, se va credita cu micşorarea dreptului de creanţă.

512 „Conturi curente la bănci”	=	267 „Creanţe imobilizate”	3.300.000 lei

Cesionarea (vânzarea) titlurilor de participare se efectuează prin intermediul bursei de valori. Preţul de cesiune (vânzare) se înregistrează în categoria veniturilor, în contul 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”.

Exemplu: Se vând 500 acţiuni din pachetul de titluri de participare, la preţul de cesiune de 12 lei/acţiune.

a) Se înregistrează vânzarea reprezentând transferul dreptului de proprietate. Operaţia produce creşterea unui element de activ – dreptul de creanţă asupra cumpărătorului şi creşterea unui element de pasiv ce semnifică venitul financiar (ca sursă de provenienţă a elementului de activ – creanţa).

Conturile corespondente sunt: 461 „Debitori diverşi”, cont de activ care înregistrează în debit creşterea dreptului de creanţă şi contul de pasiv 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate” care se creditează cu creşterea veniturilor.

Formula contabilă este:

461	=	7641 „Venituri din	6.000 lei

„Debitori diverşi”		imobilizări financiare cedate”

b) Se înregistrează ieşirea din patrimoniu a acţiunilor cedate, la valoarea contabilă de înregistrare (costul de achiziţie de 9 lei/acţiune).

Operaţia produce scăderea unui element de activ ca semnifică imobilizări financiare sub forma titlurilor de participare şi creşterea unui element de activ ce semnifică cheltuielile (la cost de achiziţie).

Conturile corespondente: 263 „Interese de participare”, cont de activ care se creditează cu scăderea de activ şi 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”, cont de activ care se debitează cu creşterea de activ.

Formula contabilă este:

6641 „Cheltuieli privind Imobilizările financiare cedate”	=	263 „Interese de participare”	4.500 lei

01:50

Remarcă: deoarece imobilizările financiare nu se amortizează, includerea în cheltuieli a costului de achiziţie se efectuează la ieşirea din patrimoniu.

10.2CONTURILE DE STOCURI ŞI PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

10.2.1. Conţinutul şi structura stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

Stocurile de valori materiale şi comenzile în curs de execuţie cuprind totalitatea bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii, în scopul consumării lor în procesul de producţie sau pentru a fi vândute în aceeaşi stare, sau după ce au suferit o prelucrare.

În structura stocurilor se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar şi producţia în curs de execuţie.

Materiile prime sunt acele bunuri care participă la producerea noilor produse şi care se caracterizează prin faptul că îşi transmit direct valoarea, cât şi conţinutul lor material asupra noilor produse, căpătând o nouă formă şi chiar o nouă destinaţie.

Materialele consumabile sunt acele bunuri materiale care au caracteristic faptul că participă direct la procesul de producţie sau ajută procesul de producţie, fără a se regăsi, de regulă, în conţinutul noului produs obţinut.

Produsele, se pot găsi sub formă de semifabricate, adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secţie (fază de fabricaţie) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secţii, sau se livrează altor întreprinderi; **produse finite,** adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii patrimoniale, putând fi depozitate în vederea vânzării altor întreprinderi; **produse reziduale,** care se obţin în acelaşi proces de producţie fără a îndeplini condiţiile de calitate, putând fi utilizate în alte scopuri sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile, sau a deşeurilor.

Animalele şi păsările, respectiv animalele născute şi cele tinere de la orice specie de animale, crescute şi folosite pentru reproducţie, puse la îngrăşat pentru a fi vândute, coloniile de albine precum şi animalele de producţie pentru lapte, carne, lână, blană.

Mărfurile sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare în aceeaşi formă.

Ambalajele sunt acele bunuri care servesc la păstrarea şi transportul produselor şi mărfurilor şi care pot, fi ambalaje refolosibile, achiziţionate goale sau odată cu bunurile aprovizionate şi ambalaje confecţionate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

Materialele de natura obiectelor de inventar sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiţii de a fi considerate imobilizări corporale: au o valoare mai

mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate materialelor de natura obiectelor de inventar şi următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecţie şi de lucru, cazarmamentul şi alte bunuri similare.

Producţia în curs de execuţie este acea producţie care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricaţie, prevăzute în procesul tehnologic, sau cărora nu li s-a efectuat încă recepţia tehnică, considerate ca producţie neterminată. În cadrul producţiei în curs de execuţie se cuprind şi lucrările în curs.

Cu excepţia producţiei în curs de execuţie, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunuri ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării şi care sunt evidenţiate separat.

02:00

De menţionat că este interzisă prin lege deţinerea de valori materiale şi băneşti sub orice formă şi cu orice titlu, a oricăror drepturi şi obligaţii patrimoniale, precum şi efectuarea de operaţiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate.

10.2.2. Evaluarea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie

Contabilitatea stocurilor de valori materiale se ţine cantitativ-valoric, sau numai valoric.

La intrarea în entitate, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la preţul de achiziţie, cele produse de către întreprindere la costul de producţie, iar animalele şi păsările la preţul de achiziţie sau de producţie, după caz.

La ieşirea din entitate bunurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea de costuri determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat" (C.M.P); metoda „primei intrări – primei ieşiri" (F.I.F.O.); metoda „ultimei intrări – primei ieşiri" (L.I.F.O.); metoda „preţurilor standard" (prestabilite).

Costul mediu ponderat se determină după fiecare intrare, sau la sfârşitul lunii, calculând media ponderată a stocurilor intrate cu preţul unitar al fiecărei intrări.

Potrivit metodei **FIFO** bunurile ieşite din entitate se evaluează la valoarea contabilă (cost istoric) al primei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda LIFO calculează preţul de ieşire ca valoarea contabilă a ultimului lot intrat, urmând fluxul intrărilor în ordine cronologică inversă pe măsura epuizării loturilor.

Preturile standard, numite şi prestabilite (planificate) sunt preţuri medii ale perioadei precedente. Evaluarea la aceste preţuri necesită evidenţierea separată a diferenţelor de preţ faţă de costul de achiziţie sau costul de producţie.

Diferenţele de preţ dintre preţul standard şi costul de achiziţie se înregistrează în momentul intrării bunurilor şi se repartizează proporţional asupra valorii bunurilor ieşite din entitate, cât şi asupra celor rămase în stoc. Repartizarea acestora se face pe baza coeficientului de repartizare a diferenţelor de preţ; (k_{dp}), care se determină pe baza informaţiilor înregistrate în debitul conturilor de diferenţe de preţ şi a celor din debitul conturilor de stocuri, astfel:

$$k_{dp} = \frac{\text{Sold initial al diferentelor de pret} + \text{Diferente de pret aferente intrarilor in timpul perioadei}}{\text{Sold initial al stocurilor existente} + \text{Valoarea intrarilorin timpul perioadei}}$$

Coeficientul astfel calculat se aplică la valoarea bunurilor ieşite din gestiune şi se obţine cota din diferenţele de preţ care se înregistrează în conturile corespunzătoare bunurilor ieşite. Coeficientul de repartizare a diferenţelor de preţ se calculează în baza informaţiilor din conturile sintetice, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârşitul perioadelor, soldurile conturilor de diferenţe de preţ se adună la soldurile conturilor de stocuri la preţuri de înregistrare şi astfel se obţine costul efectiv de achiziţionare sau de producţie.

Valoarea producţiei în curs de execuţie se determină prin inventarierea producţiei neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operaţiilor tehnologice, sau prin metoda contabilă, potrivit căreia valoarea producţiei în curs de execuţie este egală cu diferenţa dintre totalul cheltuielilor de producţie şi costul efectiv al producţiei obţinute.

02:10

10.2.3. Conturile de stocuri

Pentru cunoaşterea existenţei şi mişcării stocurilor de **materii prime şi materiale** se utilizează, următoarele conturi sintetice: 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

Contul 301 **„Materii prime”** este utilizat pentru evidenţierea existenţei şi mişcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor şi care se regăsesc în produsul finit, integral sau parţial, în starea lor iniţială, fie transformată.

După conţinutul economic este cont de mijloace circulante cu conţinut material, iar după funcţia contabilă este cont de **activ. Debitul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii pe următoarele căi: achiziţie din afară, aduse de la terţi unde au fost date spre prelucrare sau păstrare, aduse ca aport în natură la societate, primite prin donaţii cu titlu gratuit, constatate plus la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la cost de înregistrare a materiilor prime ieşite din gestiune pe următoarele destinaţii: consum în procesul de producţie, date în prelucrare sau păstrare altor întreprinderi, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, pierderi datorate calamităţilor naturale. **Soldul** este debitor şi reflectă valoarea materiilor primite existente în întreprindere.

Contul 302 **„Materiale consumabile”** are aceeaşi funcţie contabilă de activ, şi funcţionează asemănător contului 301 „Materii prime”.

Conţinutul economic diferit, impune evidenţierea materialelor consumabile pe grupe fapt pentru care contul sintetic 302 „Materiale consumabile” se desfăşoară pe următoarele subconturi: 3021 „Materiale auxiliare”, 3022 „Combustibili”, 3023 „Materiale pentru ambalat”, 3024 „Piese de schimb”, 3025 „Seminţe şi materiale de plantat”, 3026 „Furaje”, 3028 „Alte materiale consumabile”.

Exemple de utilizare a acestor conturi:[*]

1. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 485.000 lei. În factura furnizorului sunt trecute şi cheltuielile de transport în sumă de 15.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementului de activ ce semnifică creşterea stocului de materii prime existent în întreprindere.

Concomitent, are loc o creştere a elementului de pasiv ce semnifică creşterea obligaţiei întreprinderii faţă de furnizorii săi de a plăti contravaloarea materiilor prime şi a cheltuielilor de transport. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Materii prime” şi „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Materii prime”, iar creşterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Furnizori”.

Formula contabilă este următoarea:

301	=	401	500.000 lei
„Materii prime”		„Furnizori”	

[*] *La operaţiile de intrări şi ieşiri cu stocuri şi anterior cu imobilizări, intervine şi contul „Taxa pe valoare adăugată” (T.V.A.). Întrucât T.VA. se va studia la un alt capitol, din motive didactice, la exemplele luate până atunci, nu se va utiliza acest cont.*

2. Se dau în consum, în procesul de producţie, materii prime în valoare de 300.000 lei.

Această operaţie economică va produce următoarele modificări patrimoniale: o micşorare a elementului de activ ce semnifică diminuarea stocului de materii prime existent, şi o majorare a elementului de activ ce semnifică creşterea cheltuielilor făcute de întreprindere în activitatea de producţie.

Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Materii prime" şi „Cheltuieli cu materiile prime". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Cheltuieli cu materiile prime", iar micşorarea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ „Materii prime".

02:15

Deci, formula contabilă este următoarea:

601	=	301	300.000
„Cheltuieli cu materiile prime"		„Materii prime"	lei

Principalele conturi din ***grupa conturilor de produse*** sunt: 331 „Produse în curs de execuţie", 332 „Lucrări şi servicii în curs de execuţie" 341 „Semifabricate", 345 „Produse finite", 346 „Produse reziduale", 348 „Diferenţe de preţ la produse".

Contul 345 **„Produse finite"** este utilizat pentru evidenţierea stocurilor de produse finite, cât şi a mişcării acestora, aflate în patrimoniul întreprinderii. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la cost de înregistrare a produselor finite intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: obţinute din procesul de producţie; constatate plus la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea produselor finite ieşite din gestiune, astfel: vânzare; lipsuri constatate; pierderi din calamităţi naturale. **Soldul** este debitor şi reflectă stocul de produse finite existent.

În mod asemănător funcţionează şi conturile 341 „Semifabricate" şi 346 „Produse reziduale".

Contul 348 **„Diferenţe de preţ la produse"** este utilizat pentru evidenţierea diferenţelor favorabile şi nefavorabile determinate la sfârşitul fiecărei perioade de gestiune între preţul standard (prestabilit) şi costul de producţie la semifabricate, produse finite şi produse reziduale.

Diferenţele favorabile se obţin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard, la care au fost înregistrate produsele în momentul obţinerii. Diferenţele nefavorabile se obţin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard.

Contul 348 „Diferenţe de preţ la produse" este cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor. Este un cont bifuncţional. Se debitează cu diferenţele nefavorabile (costul de producţie este mai mare decât preţul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producţie proprie. Se creditează cu diferenţele favorabile (costul de producţie este mai mic decât preţul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producţie proprie.

Repartizarea diferenţelor de preţ aferente produselor ieşite din gestiune prin vânzare se înregistrează astfel: cota de diferenţe nefavorabile se înregistrează în creditul contului, iar cota de diferenţe favorabile se înregistrează în debitul contului.

Contul 348 „Diferenţe de preţ la produse" poate prezenta fie sold debitor care reflectă diferenţele de preţ nefavorabile aferente stocului de produse, fie sold creditor care reflectă diferenţele de preţ favorabile aferente produselor existente în stoc.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" ţine evidenţa veniturilor din procesul de producţie, la cost efectiv de producţie. Are funcţie contabilă de pasiv. Se creditează în cursul lunii cu veniturile aferente produselor obţinute din fabricaţie. Se debitează cu veniturile aferente produselor vândute. În cazul folosirii costului standard ca preţ de înregistrare al produselor, creditarea contului „Variaţia stocurilor" se face la obţinerea produselor la cost standard, iar la sfârşitul lunii, diferenţele de preţ se înregistrează în debit pentru diferenţele favorabile sau în credit pentru diferenţele nefavorabile, astfel încât contul să reflecte veniturile reale – la cost efectiv de producţie.

02:20

Exemple de utilizare a acestor conturi:

1. Se obţin din procesul de producţie următoarele semifabricate, şi produse înregistrate la preţ prestabilit (standard);

- semifabricate în valoare totală de 2.000 lei;
- produse finite în valoare totală 4.000 lei;

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementelor de active circulante ceea ce semnifică creşterea stocurilor de asemenea produse existente în întreprindere. Totodată, produce o creştere a elementului de pasiv care semnifică creşterea veniturilor din procesul de producţie ca expresie valorică a stocurilor obţinute. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Semifabricate", „Produse finite". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, creşterile de activ se vor înregistra în **debitul** conturilor de activ: „Semifabricate", „Produse finite", iar creşterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Variaţia stocurilor".

Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	711	6.000 lei
341 „Semifabricate"		„Venituri aferente costurilor	2.000 lei
345 „Produse finite"		stocurilor de produse"	4.000 lei

La sfârşitul lunii în contabilitatea de gestiune s-a determinat costul efectiv al semifabricatelor şi produse, astfel:

- 1.800 lei la semifabricate;
- 4.300 lei la produse finite;

SITUAŢIA
privind stabilirea diferenţelor de preţ

Nr. crt.	SPECIFICARE	Preţ de înregistrare (standard) (lei)	Preţ efectiv (lei)	Diferenţe de preţ (+/-) (lei)
1	Semifabricate	2.000	1.800	-200
2	Produse finite	4.000	4.300	+300
	TOTAL	6.000	6.100	+100

2. La sfârşitul lunii se înregistrează diferenţele de preţ constatate.

Această operaţie economică va produce modificarea în sensul creşterii a elementului de activ „Diferenţe de preţ la produse", ceea ce semnifică creşterea elementelor de diferenţe de preţ favorabile şi nefavorabile constatate înregistrate în contul „Diferenţe de preţ la produse" după natura lor: diferenţele nefavorabile în debit şi diferenţele favorabile în credit. Concomitent se modifică veniturile din producţie (element de pasiv) diferit, conform naturii diferenţelor de preţ: creşterea de preţ (diferenţă nefavorabilă) în creditul contului „Variaţia stocurilor", iar micşorarea de preţ (diferenţe favorabile) în debitul contului.

Înregistrările în sunt următoarele:

348 „Diferenţe de preţ la produse" - Produse finite	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" - Produse finite	300 lei
711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" - Semifabricate	=	348 „Diferenţe de preţ la produse" - Semifabricate	200 lei

3. Se vând produsele finite la preţul negociat cu clientul de 5.000 lei.

Această operaţie economică produce o creştere la elementul de activ ce semnifică creşterea dreptului de creanţă asupra clienţilor, de a încasa de la aceştia contravaloarea produselor vândute şi totodată, produce o creştere a elementului de pasiv ce semnifică creşterea veniturilor întreprinderii din vânzarea produselor finite. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Clienţi" şi „Venituri din vânzarea produselor finite". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Clienţi" se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Venituri din vânzarea produselor finite", se va **credita** cu creşterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411 „Clienţi"	=	701 „Venituri din vânzarea produselor finite"	5.000 lei

4. Se descarcă gestiunea de produse finite la preţul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferenţele de preţ constatate.

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de pasiv de venituri din producţia stocată, şi concomitent, micşorarea elementului de activ de stoc. Contul „Variaţia stocurilor" fiind cont de pasiv, se va **debita** cu micşorarea de pasiv la cost efectiv. Contul „Produse finite" se va **credita** cu micşorarea de activ la preţ de înregistrare, standard. Contul „Diferenţe de preţ la produse" se va **credita** cu micşorarea de diferenţe nefavorabile. Formula contabilă este următoarea:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=	% 345 „Produse finite" 348 „Diferenţe de preţ la produse"	4.300 lei 4.000 lei 300 lei

5. Se vând semifabricatele la preţul negociat cu clientul de 2.500 lei.

Analizând această operaţie economică după modelul analizei de la operaţia nr. 3 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

411 „Clienţi"	=	702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor"	2.500 lei

6. Se descarcă gestiunea de semifabricate la preţul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferenţele de preţ aferente.

Analizând această operaţie economică după modelul operaţiei nr. 4 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

% 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" 348 „Diferenţe de preţ la produse"	=	341 „Semifabricate"	2.000 lei 1.800 lei 200 lei

7. Se încasează de la clienţi contravaloarea produselor finite şi semifabricatelor vândute în sumă de 7.500 lei (5.000 lei + 2.500).

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de activ ce semnifică diminuarea dreptului de creanţă asupra clienţilor şi totodată creşte elementul de activ ce semnifică majorarea disponibilităţilor băneşti din contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt „Clienţi" şi „Conturi curente la bănci". Contul „Clienţi" se **va credita** cu scăderea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se **va debita** cu creşterea de activ. Formula contabilă este următoarea:

02:45

512 „Conturi curente la bănci"	=	411 „Clienţi"	7.500 lei

Din ***grupa conturilor de mărfuri*** fac parte conturile sintetice 371 „Mărfuri" şi 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri".

Contul 371 **„Mărfuri"** este utilizat pentru evidenţierea existenţei şi mişcării mărfurilor aflate în depozite şi în unităţile de desfacere cu amănuntul, sau de alimentaţie publică. Are funcţie contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă mărfurile la preţ de înregistrare, intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: achiziţionate de la terţi, aduse ca aport în societate, constatate plus la inventariere, primite prin donaţie cu titlu gratuit. **Creditul** acestui cont reflectă ieşirile de mărfuri din gestiunea întreprinderii prin: vânzare, dare în custodie sau în consignaţie la terţi, lipsuri constatate la inventar, pierderi datorită calamităţilor naturale. **Soldul** contului reflectă stocul de mărfuri existent.

Contul 378 **„Diferenţe de preţ la mărfuri"** este utilizat pentru evidenţierea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităţilor comerciale atunci când se foloseşte metoda preţului de vânzare cu amănuntul. Are funcţie contabilă de pasiv, **creditul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. **Soldul** reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.

02:50

Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri:

1. Se cumpără mărfuri în valoare de 5.000 lei care se înregistrează la preţul de vânzare (inclusiv adaosul comercial 20% = 1.000.000 lei).

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementului de pasiv ce semnifică creşterea obligaţiei faţă de furnizori de a plăti contravaloarea mărfurilor livrate şi creşterea elementului de activ ce semnifică creşterea stocurilor de mărfuri existente în unitate.

Operaţia se va înregistra în următoarele conturi: contul „Mărfuri", ce se va **debita** cu creşterea de activ, contul „Furnizori", ce se va **credita** cu creşterea de pasiv, şi contul „Diferenţe de preţ la mărfuri" ce se va credita cu creşterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

371 „Mărfuri"	=	%	6.000.000 lei
		401 „Furnizori"	5.000.000 lei
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"	1.000.000 lei

2. Se vinde cu numerar jumătate din stocul de mărfuri, la preţul de vânzare (inclusiv adaosul comercial) de 3.000.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect majorarea unui element de activ ce semnifică majorarea numerarului din casieria întreprinderii şi concomitent, majorarea unui element de pasiv ce semnifică creşterea veniturilor unităţii din vânzarea mărfurilor. Conturile în care se va înregistra

operaţia economică sunt „Casa” şi „Venituri din vânzarea mărfurilor”. Contul „Casa” fiind cont de activ se va **debita,** iar contul „Venituri din vânzarea mărfurilor” se va **credita.** Astfel, formula contabilă este următoarea:

531 „Casa” = 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 3.000.000 lei

3. Se scot din gestiune mărfurile vândute

Această operaţie economică va produce o scădere la elementul de activ „Mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea stocurilor de mărfuri existente în unitate, o scădere a elementului de pasiv „Diferenţe de preţ la mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea adaosului comercial aferent stocurilor vândute şi o creştere a elementului de activ de cheltuieli. Operaţia economică va fi înregistrată în următoarele conturi: contul „Mărfuri”, ce se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Cheltuieli privind mărfurile”, ce se va **debita** cu creşterea de activ şi contul „Diferenţe de preţ la mărfuri”, ce se va **debita** cu scăderea de pasiv. Astfel, formula contabilă este următoarea:

%	=	371	3.000.000 lei
607 „Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	2.500.000 lei
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”			500.000 lei

Această filieră de înregistrări este valabilă în condiţiile în care evidenţa stocurilor de mărfuri se ţine la preţul de vânzare (inclusiv adaosul comercial).

10.2.4. Ajustări pentru deprecierea stocurilor

Ajustările sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

Acestea sunt evidenţiate în conturile din grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie”. Conturile în care se evidenţiază acestea, sunt constituite pe fiecare fel de stocuri.

03:00

Aceste conturi au funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** lor reflectă valoarea ajustărilor constituite prin includerea în cheltuieli. **Debitul** lor reflectă sumele reprezentând ajustările utilizate, prin trecerea lor asupra veniturilor. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă ajustări pentru depreciere existente.

REZUMAT:

Conturile de imobilizări evidenţiază fluxurile şi valorile economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale Grupa conturilor de imobilizări include trei subgrupe corespunzătoare celor trei categorii de imobilizări: corporale, necorporale şi financiare.

Conturile de imobilizări au o funcţie contabilă de activ. Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unităţii patrimoniale, şi care nu se consumă la prima utilizare. În structura imobilizărilor corporale se cuprind două mari grupe: terenurile şi mijloacele fixe.

La intrarea în entitate, activele imobilizate se înregistrează la costul de achiziţie pentru cele cumpărate; costul de producţie pentru activele produse în unitate sau construite, valoarea justă activele imobilizate obţinute cu titlu gratuit şi valoarea de aport pentru cele dobândite ca aport în natură al asociaţilor.

Reevaluarea imobilizărilor corporale este operaţiunea de stabilire a valorii juste a unui element de imobilizări corporale la un moment dat. Principalele operaţii economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în entitate, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii şi ieşirea din entitate.

Ieşirea imobilizărilor corporale poate avea loc în următoarele situaţii: au ajuns la limita duratei lor de utilizare şi sunt scoase din funcţiune (casate); vânzare (cedare); lipsuri constatate în gestiune; donaţii cu titlu gratuit.

Imobilizările necorporale cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuieli de constituire a societăţilor comerciale, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile de fabrică sau de comerţ şi alte drepturi şi valori similare.

Societăţile comerciale pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăţi comerciale, sau la dezvoltarea acestora, prin: cumpărarea de acţiuni şi obligaţiuni; prin părţi sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung. Acestea reprezintă imobilizări financiare.

În structura **stocurilor** se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar şi producţia în curs de execuţie La intrarea în entitate, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la preţul de achiziţie, cele produse de către întreprindere la costul de producţie La ieşirea din entitate stocurile se evaluează şi se înregistrează în contabilitate prin aplicarea de costuri determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat” (C.M.P); metoda „primei intrări – primei ieşiri” (F.I.F.O.); metoda „ultimei intrări – primei ieşiri” (L.I.F.O.); metoda „preţurilor standard” (prestabilite).

Ajustările sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Reglementările contabile conforme cu directivele europene prevăd ca, la bilanţ, imobilizările corporale să se evalueze:
   a) la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate de valoare;
   b) la valoarea de piaţă, mai puţin ajustările cumulate de valoare;
   c) la valoarea istorică plus valoarea reevaluată;
   d) la valoarea justă, mai puţin ajustările cumulate de valoare;
   e) la valoarea contabilă.
2. Imobilizările corporale reprezintă active care:
   a) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii;
   b) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi vândute;
   c) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii şi pentru a fi utilizate în scopuri administrative;
   d) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative şi sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.
   e) sunt deţinute de o entitate pentru a fi utilizate în producţia de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi vândute şi sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.
3. Alegeţi răspunsul care NU este corect: entităţile amortizează imobilizările corporale utilizând următoarele regimuri de amortizare:
   a) amortizare liniară;
   b) amortizare liniară în primul an, urmată de amortizare degresivă în următorii ani de utilizare;
   c) amortizare degresivă;
   d) amortizare accelerată.
4. Care din următoarele afirmaţii privind imobilizările corporale NU este corectă:
   a) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în producţia de bunuri;
   b) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în prestarea de servicii;
   c) imobilizările corporale sunt active destinate a fi închiriate terţilor;
   d) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în scopuri administrative;
   e) imobilizările corporale sunt active care pot fi evaluate în mod credibil dar nu generează beneficii economice viitoare.
5. O societate deţine o clădire pentru care se cunosc următoarele informaţii: valoarea contabilă (de intrare) 100.000 lei, amortizată pentru 70.000 lei. Clădirea este reevaluată la sfârşitul exerciţiului financiar N la valoarea justă 90.000 lei. Care sunt înregistrările contabile corecte care se vor efectua :

a)	281	=	212	70.000 lei
	681	=	212	60.00 lei
b)	212	=	105	30.000 lei

c)	212	=	105	10.000 lei
d)	281	=	121	70.000 lei
	212	=	105	10.000 lei
e)	281	=	212	70.000 lei
	212	=	7813	10.000 lei

6. O societate achiziţionează un utilaj, cu factură, care cuprinde: preţ de vânzare 10.000 lei, TVA 19%, cheltuieli de transport facturate de furnizor 500 lei, TVA 19%. Care este înregistrarea corectă privind achiziţionarea utilajului?

a)	%	=	404	11.900 lei
	2131			10.000 lei
	4426			1.900 lei
b)	%	=	404	12.495 lei
	2131			10.500 lei
	4426			1.995 lei
c)	%	=	404	12.400 lei
	2131			10.500 lei
	4426			1.900 lei
d)	%	=	404	12.495 lei
	2131			10.500 lei
	4426			1.900 lei
	4428			95 lei

7. La data de 29 mai anul N, o societate achiziţionează un utilaj la preţ de achiziţie 9.000 lei, transport înscris în factură 800 lei, TVA 19%. Utilajul necesită efectuarea unor lucrări de montaj care se efectuează ulterior. Care este înregistrarea contabilă?

a)	%	=	404	11.662 lei
	2131			9.800 lei
	4426			1.862 lei
b)	%	=	401	11.662 lei
	231			9.800 lei
	4426			1.862 lei
c)	%	=	404	11.662 lei
	231			9.800 lei
	4426			1.862 lei
d)	%	=	401	11.662 lei
	2131			9.800 lei
	4426			1.862 lei
e)	231	=	404	9.800 lei

8. Punerea în funcţiune a unei instalaţii obţinute în cursul lunii din producţia proprie, costul său fiind de 2.000 lei, va fi înregistrată cu formula:

a)	212	=	721	2,000
b)	212	=	711	2.000
c)	345	=	711	2.000
	2131	=	404	2.000
d)	2131	=	722	2.000
e)	711	=	212	2.000.

9. Ce semnifică următoarea înregistrare contabilă: 261 = 269
   a) Achiziţia de acţiuni de la altă societate în scop speculativ (pe termen scurt);
   b) Achiziţia de acţiuni de la altă societate pe termen lung;
   c) Plata acţiunilor achiziţionate;
10. Dividende de încasat pentru acţiunile deţinute de la altă societate. O societate deţine 100 titluri imobilizate (acţiuni la societăţi din afara grupului) la cost de achiziţie 200 lei/acţiune.

Vinde aceste acţiuni la preţul de 215 lei/acţiune. Care este tratamentul contabil pentru vânzare?

a) 411 = % 21.500 lei
265 20.000 lei
768 1.500 lei
b) 461 = % 21.500 lei
265 20.000 lei
768 1.500 lei
c) 461 = 768 1.500 lei
d) 461 = 768 21.500 lei
e) 461 = 768 20.000 lei

RĂSPUNSURI: 1 –a; 2 –d; 3 –b; 4 –e; 5 –a; 6 –b; 7 –c; 8 –d; 9 –b; 10 –b;

Timp necesar: 180 minute

Considerând că v-aţi însuşit cunoştinţele din unităţile anterioare, veţi putea să analizaţi conturile din punctul de vedere al conţinutului lor economic precum şi al funcţiei contabile. În această unitate va fi analizată funcţionarea conturilor de terţi, de regularizare şi de trezorerie. Analiza va fi întregită de aplicaţii pe operaţii economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să recunoaşteţi conturile de terţi;**
- ✓ **să recunoaşteţi conturile de regularizare;**
- ✓ **să recunoaşteţi conturile de trezorerie;**
- ✓ **să identificaţi conţinutul economic al conturilor prezentate;**
- ✓ **să identificaţi funcţia contabilă a acestora;**
- ✓ **să aplicaţi regulile de funcţionare a conturilor în analiza contabilă a operaţiilor economice şi financiare.**

11.1 CONTURILE DE TERŢI

00:00

Contabilitatea relaţiilor întreprinderii cu terţii se organizează în scopul evidenţierii drepturilor (creanţelor) şi a obligaţiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienţii, furnizorii, salariaţii, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice şi fizice.

În contabilitatea creanţelor şi obligaţiilor se înregistrează operaţiile referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori şi clienţi, a lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi a altor operaţiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceştia. Aceleaşi operaţii economice, dacă sunt decontate prin efecte comerciale, sunt evidenţiate separat în conturi de efecte de primit şi efecte de plată.

Creanţele şi datoriile întreprinderii se înregistrează la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Cele în devize se înregistrează în lei la cursul de schimb la data efectuării operaţiilor, iar diferenţele de curs valutar apărute între data înregistrării creanţei sau datoriei în devize şi data încasării, respectiv plăţii lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare.

Contabilitatea furnizorilor şi clienţilor, precum şi a celorlalte datorii şi creanţe se ţine pe categorii ale acestora, precum şi pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte.

11.1.1. Creanţe

În general, prin **creanţă** se înţelege dreptul unei persoane denumită **creditor** de a pretinde de la altă persoană numită **debitor** să-i plătească contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii.

Societăţile, regiile autonome şi celelalte persoane juridice sau fizice, în relaţiile pe care le au îşi creează şi îşi achită reciproc diferite obligaţii materiale şi băneşti, fiind în postura de debitor sau de creditor.

Creanţele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar altor persoane juridice sau fizice pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Principalele conturi sintetice cu ajutorul cărora se urmăresc creanţele întreprinderii sunt: 411 „Clienţi”, 413 „Efecte de primit de la clienţi”, 425 „Avansuri acordate personalului”, 456 „Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul”, 461 „Debitori diverşi”, şi altele.

Contul 411 **„Clienţi”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu clienţii interni şi externi, pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute etc., lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi. Acest cont are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă preţul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor livrate, lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienţi, contravaloarea efectelor comerciale acceptate, valoarea sconturilor acordate clienţilor.

Soldul este debitor şi reflectă sumele de încasat de la clienţi.

Contul 413 **„Efecte de primit de la clienţi”** este utilizat pentru evidenţierea drepturilor de creanţă stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete de ordin etc.), rezultate din relaţiile cu clienţii. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele de încasat de la clienţi reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate.

Creditul acestui cont reflectă efectele comerciale încasate de la clienţi. **Soldul** este debitor şi reflectă sumele de încasat de la clienţi.

Contul 425 **„Avansuri acordate personalului”** este utilizat pentru evidenţierea avansurilor acordate personalului în timpul lunii. Are funcţie contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă avansurile acordate conform contractelor de muncă. **Creditul** acestui cont reflectă avansurile reţinute din drepturile cuvenite personalului. **Soldul** este debitor şi reflectă avansurile acordate şi nereţinute încă.

Contul 461 **„Debitori diverşi”** este utilizat pentru evidenţierea debitorilor din reclamaţii, din pagube aduse entităţii şi creanţe de orice fel izvorâte din existenţa unor titluri executorii. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă contravaloarea debitelor respective, titluri de plasament vândute, preţul de vânzare al activelor fixe vândute, sumele cuvenite de la terţi pentru vânzări de titluri financiare, valoarea bunurilor lipsă sau deteriorate din vina unor persoane şi imputate acestora, precum şi sumele cuvenite de la terţi pentru concesiuni sau locaţii. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate în contul debitelor constituite, precum şi valoarea debitelor scăzute din evidenţă datorită insolvabilităţii. **Soldul** contului poate fi debitor şi reflectă debite de încasat.

Contul 456 **„Decontări cu asociaţii privind capitalul”**. Ţine evidenţa aporturilor subscrise de asociaţi pentru constituirea şi creşterea capitalului social. Este cont bifuncţional. **Debitul** acestui cont reflectă capitalul subscris de acţionari/asociaţi, în natură sau în numerar, valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului la capital, sumele achitate acţionarilor/asociaţilor cu ocazia retragerii capitalului. **Creditul** acestui cont reflectă aportul în natură al acţionarilor la capitalul social, sumele depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social, capitalul social retras de acţionari/asociaţi. **Soldul *debitor*** reflectă aportul la capital subscris şi nevărsat; soldul ***creditor*** reflectă datoriile societăţii faţă de asociaţi / acţionari.

00:15

11.1.2. Conturile de obligaţii

Obligaţiile sau datoriile întreprinderii faţă de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligaţii faţă de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligaţii faţă de furnizorii de bunuri şi servicii; obligaţii faţă de stat privind impozitele, taxele şi vărsămintele; alte obligaţii.

Conturile de obligaţii faţă de personalul întreprinderii

Consumul de muncă vie în procesul de producţie al întreprinderii, ca principal factor de producţie, poartă denumirea de cheltuieli cu munca vie, care constau din: salariile personalului, inclusiv impozitul pe salarii; contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi contribuţia întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de şomaj.

Salariile reprezintă preţul forţei de muncă, precum şi expresia valorică a acelei părţi din venitul naţional care este destinată consumului individual, direct al salariaţilor în funcţie de munca prestată.

Impozitul pe salarii este partea ce se cuvine bugetului de stat din drepturile cuvenite salariaţilor. Acesta este inclus în salariile brute. Mărimea impozitului pe salarii se determină pe baza unor cote procentuale stabilite prin lege, şi se scade din salariile brute cuvenite angajaţilor.

Contribuţia la asigurările sociale este destinată în principal pentru asigurarea plăţii pensiilor. Sunt două categorii de contribuţii: contribuţia întreprinderii la asigurările sociale şi contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară.

Contribuţia întreprinderii la asigurările sociale se determină pe baza procentului legal asupra salariilor brute (inclusiv impozitul pe salarii), se suportă de întreprindere prin includerea în cheltuielile de exploatare, şi se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuţia salariaţilor la pensia suplimentară şi la asigurările sociale de sănătate se calculează pe baza procentului legal asupra salariilor brute individuale, se suportă de către salariaţi, deci se scade din salariile individuale şi, de asemenea, se virează la bugetul asigurărilor sociale.

Contribuţia la constituirea fondului de şomaj este, de asemenea, de două feluri: contribuţia unităţii şi contribuţia salariaţilor la fondul de ajutor de şomaj.

Contribuţia unităţii la constituirea fondului de şomaj se determină pe baza unei cote globale legale asupra fondului de salarii, se suportă de către întreprindere prin includerea în cheltuieli şi se virează la Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale.

Contribuţia personalului la constituirea fondului de şomaj se determină pe baza procentului legal asupra salariilor brute individuale, se suportă de salariaţi prin scăderea din drepturile cuvenite şi se varsă, de asemenea, la Ministerul Muncii şi Protecţiei Sociale.

Principalele documente care se întocmesc în legătură cu determinarea şi plata drepturilor cuvenite salariaţilor pentru munca prestată sunt: „Lista de avans chenzinal”, „Statul de salarii”, „Lista indemnizaţiilor pentru concediile de odihnă”, „Fişa de evidenţă a salariilor”.

Statul de salarii este cel mai important document, în care se determină drepturile totale cuvenite, formate din salariile de încadrare, în regie sau în acord, sporurile de vechime, condiţii deosebite de muncă, de noapte, precum şi o serie de reţineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuţia individuală la asigurări sociale şi fondul de sănătate, avansul chenzinal, reţineri de rate, chirii, amenzi, prime de asigurare, debite şi altele, obţinându-se în final restul de plată.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor şi a altor operaţiuni legate de acestea, în afara conturilor de cheltuieli şi de mijloace băneşti, se utilizează următoarele conturi sintetice: 421 „Personal - salarii datorate”; 423 „Personal - ajutoare materiale datorate”; 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”; 426 „Drepturi de personal neridicate”; 427 „Reţineri din salarii datorate terţilor”; 431 „Asigurări sociale”; 437 „Ajutor de şomaj” şi altele.

Contul 421 **„Personal - salarii datorate”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia, inclusiv a adaosurilor şi premiilor. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă salariile şi alte drepturi cuvenite salariaţilor. **Debitul** acestui cont reflectă reţinerile din salariile datorate, reprezentând: avansurile acordate, sumele datorate de salariaţi terţilor, contribuţiile salariaţilor pentru asigurări sociale şi fondul de sănătate, contribuţia personalului pentru fondul de şomaj, impozitul pe salarii, sumele neridicate de personal în termen legal şi salariile nete plătite personalului. **Soldul** contului este creditor şi reflectă sumele datorate personalului.

Contul 426 **„Drepturi de personal neridicate”** este utilizat pentru evidenţierea drepturilor neridicate de personal în termen de trei zile. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate personalului neridicate în termen legal, reprezentând salarii, sporuri adaosuri, stimulente acordate personalului din profit, ajutoare de boală şi alte drepturi de personal neridicate. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite din drepturile neridicate, precum şi drepturile neridicate după prescrierea acestora, datorate bugetului de stat potrivit legii. **Soldul** contului este creditor şi reflectă sumele neridicate de personal, datorate de unitate.

Contul 427 **„Reţineri din salarii datorate terţilor”** este utilizat pentru evidenţierea reţinerilor şi popririlor instituite asupra salariaţilor, datorate terţilor. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele reţinute de la salariaţi pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, datorate de aceştia terţilor, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate şi alte obligaţii

ale salariaţilor faţă de terţi, stabilite conform legii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terţilor, reprezentând reţineri sau popriri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reţinute din salarii, nevirate terţilor.

Contul 431 **„Asigurări sociale”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor privind contribuţiile la asigurările sociale. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă contribuţia întreprinderii şi contribuţia personalului. **Debitul** acestui cont reflectă decontarea contribuţiei datorate. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reţinute din salarii, nevirate terţilor.

Contul 437 **„Ajutor de şomaj”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de întreprindere, precum şi a sumelor datorate de salariaţi potrivit legii, pentru constituirea fondului pentru ajutor de şomaj. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate de întreprindere pentru constituirea fondului de ajutor de şomaj, precum şi pe cele datorate de personal în acelaşi scop. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate, reprezentând contribuţiile la constituirea fondului de şomaj. Soldul acestui cont este creditor şi reflectă contribuţii la fondul de şomaj constituite şi nevirate încă.

00:25

Exemple de utilizare a conturilor menţionate:

1. Se ridică din contul curent al întreprinderii de la bancă suma de 20.000 lei.

Această operaţie economică produce modificarea concomitentă a două elemente de activ, astfel: creşterea numerarului în casieria întreprinderii şi scăderea disponibilităţilor băneşti ale întreprinderii din contul de la bancă. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Casa” şi „Conturi curente la bănci”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Casa”, iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este deci:

531	=	512	20.000 lei
„Casa”		„Conturi curente la bănci”	

2. Se plăteşte avansul chenzinal cuvenit salariaţilor conform contractelor de muncă.

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de activ numerarul din casieria întreprinderii şi totodată, majorarea elementului de activ ce semnifică creşterea dreptului de creanţă a întreprinderii asupra personalului angajat, de a reţine din drepturile globale totale cuvenite acestuia, avansurile acordate în timpul lunii.

Operaţia economică va fi înregistrată în două conturi: „Casa” şi „Avansuri acordate personalului”. Contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul „Avansuri acordate personalului” fiind cont de activ, se va **debita** cu creşterea de activ.

Formula contabilă este următoare:

425	=	531	20.000 lei
„Avansuri acordate personalului”		„Casa”	

3. La sfârşitul lunii se întocmeşte statul de salarii în care se determină drepturile totale de salarii cuvenite personalului, în sumă de 75.000 lei.

Această operaţie economică produce o creştere la elementul de pasiv ce semnifică creşterea obligaţiei întreprinderii faţă de personalul angajat de a-i plăti salariile cuvenite pentru munca prestată şi totodată, produce o creştere la elementul de activ ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere, prin includerea în cheltuieli cu salariile cuvenite personalului. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Cheltuieli cu salariile personalului" şi „Personal – salarii datorate”. Creşterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ

„Cheltuieli cu salariile personalului”, iar creşterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Personal - salarii datorate”.

Formula contabilă este deci, următoarea:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	=	421 „Personal - salarii datorate”	75.000 lei

00:30

4. Se înregistrează plata salariului net datorat de 23.500 lei determinat după efectuarea reţinerilor legale din salarii, conform statului de plată.

Această operaţie produce o scădere a elementului de activ ce semnifică micşorarea numerarului din casieria întreprinderii şi totodată, produce o scădere la elementul de pasiv ce semnifică micşorarea obligaţiei de plată faţă de personal. Cele două conturi în care se înregistrează operaţia economică sunt: „Personal - salarii datorate” şi „Casa”. Contul „Personal - salarii datorate” fiind cont de pasiv se va **debita** cu scăderea de pasiv, iar contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

421 „Personal - salarii datorate”	=	531 „Casa”	23.500 lei

9. Se plătesc obligaţiile faţă de terţe persoane izvorâte din relaţiile cu personalul (impozitul pe salarii; contribuţiile, reţinerile în favoarea terţilor) în sumă de 68.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect scăderea obligaţiilor faţă de terţele persoane şi deci, modificarea în sensul scăderii a elementelor de pasiv şi totodată, modificarea în sensul scăderii a disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă – element de activ. Conturile în care se va înregistra operaţia economică şi modul de înregistrare se prezintă astfel potrivit regulilor de funcţionare a conturilor: conturile de pasiv: „Asigurări sociale", „Ajutor de şomaj", „Impozitul pe salarii" şi „Reţineri din salarii în favoarea terţilor" se vor **debita** cu micşorările de pasiv, iar contul de activ „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micşorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	5121	68.000 lei
431 „Asigurări sociale”		„Conturi curente	51.000 lei
437 „Ajutor de şomaj”		la bănci”	3.000 lei
427 „Reţineri din salarii datorate terţilor”			2.000 lei
444 „Impozitul pe salarii”			12.000 lei

00:35

Conturile de obligaţii faţă de furnizori

Din această grupă, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plătit”, 404 „Furnizori de imobilizări”.

Contul 401 **„Furnizori”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu furnizorii interni şi externi pentru aprovizionările de bunuri, lucrări executate şi servicii prestate de către aceştia.

Este cont cu funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: datorii comerciale reprezentând valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la preţ de achiziţie; materiale nestocabile incluse direct în cheltuieli; valoarea lucrărilor executate şi a serviciilor prestate de terţi, precum şi taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Debitul** acestui cont reflectă: plăţile efectuate către furnizori; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; valoarea sconturilor obţinute de la furnizori. **Soldul** acestui cont reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 **„Efecte de plătit”** este utilizat pentru evidenţierea obligaţiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale. Are funcţie contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datorii comerciale faţă de furnizori reprezentând valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit. **Debitul** acestui cont reflectă plăţile efectuate la scadenţă pe bază de efecte comerciale. **Soldul** acestui cont este creditor şi reflectă obligaţiile de plată prin efecte, existente.

Contul 404 **„Furnizări de imobilizări”** funcţionează asemănător contului 401 „Furnizori”, cu deosebirea de conţinut că se utilizează cu ocazia achiziţionării de imobilizări corporale şi necorporale.

Conturile de obligaţii faţă de stat

00:40

Pentru evidenţierea obligaţiilor întreprinderii faţă de stat privind impozitele, taxele şi vărsămintele se utilizează o serie de conturi, dintre care mai importante, sunt: 441 „Impozitul pe profit”, 442 „Taxa pe valoare adăugată”, 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”.

Contul 441 **„Impozitul pe profit”** are funcţia contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Soldul** acestui cont poate fi creditor şi reflectă obligaţiile faţă de stat privind impozitul pe profit.

Contul 442 **„Taxa pe valoare adăugată”** este utilizat pentru evidenţierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoare adăugată. **Taxa pe valoare adăugată**[13] (T.V.A.) este un impozit indirect care se plăteşte statului de către toate persoanele juridice şi fizice care adaugă valoare nouă bunurilor, lucrărilor şi serviciilor. Deoarece, acestea trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare şi plată a taxei pe valoare adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată nu afectează cheltuielile, veniturile şi rezultatele, ci numai conturile de terţi, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare şi a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numeşte **taxa pe valoarea adăugată-colectată,** iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numeşte **taxa pe valoarea adăugată-deductibilă,** deoarece ea se plăteşte furnizorilor odată cu valoarea facturilor şi urmează a fi dedusă din taxa pe valoare adăugată colectată. Astfel că numai diferenţa între taxa pe valoare adăugată colectată mai mare, şi cea deductibilă se cuvine şi se virează la bugetul de stat.

Pentru evidenţierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: 4426 „T.V.A. deductibilă”, 4427 „T.V.A. colectată”, 4423 „T.V.A. de plată”, 4424 „T.V.A. de recuperat”.

Contul 4426 **„T.V.A deductibilă”** este utilizat pentru evidenţierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile şi lucrările achiziţionate de întreprindere, deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont cu funcţie contabilă de **activ. Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor, reprezentând o creanţă ce urmează a se recupera. **Creditul** acestui cont reflectă sumele deductibile din taxa pe valoarea adăugată colectată, precum şi sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depăşesc taxa pe valoarea adăugată colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului. La sfârşitul perioadei de gestiune nu prezintă sold.

Contul 4427 **„T.V.A. colectată”** este utilizat pentru evidenţierea sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări. Este cont cu funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienţi şi taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă. La sfârşitul perioadei de gestiune, de regulă, nu prezintă sold.

[13] In exemplele urmatoare se va folosi cota de TVA 19%.

Contul 4423 **„T.V.A. de plată”** are funcţie contabilă de **pasiv. Creditul** acestui cont reflectă diferenţele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare şi T.V.A. deductibilă. **Debitul** acestui cont reflectă plăţile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. **Soldul** creditor reflectă taxa pe valoarea adăugată de plată.

Contul 4424 **„T.V.A. de recuperat”** are funcţia contabilă de **activ. Debitul** acestui cont reflectă diferenţele rezultate la sfârşitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică şi taxa pe valoare adăugată deductibilă mai mare. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoare adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoare adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe valoare adăugată de plată. **Soldul** acestui cont este debitor şi reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul de stat.

Contul 444 **„Impozitul pe venituri de natura salariilor”** este utilizat pentru evidenţierea impozitelor datorate statului, provenind din: impozitul pe salarii, impozitul aplicat asupra plăţilor efectuate din asigurările sociale, impozitele pe sumele plătite colaboratorilor, impozitul reţinut potrivit legii pentru orice plăţi efectuate către salariaţi, precum şi impozitul suplimentar datorat de întreprinderi pentru depăşirea fondului de salarii admisibil.

Are funcţie contabilă de **pasiv. Creditul** acestui cont reflectă impozitele menţionate datorate bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitele virate bugetului de stat. **Soldul** acestui cont reflectă impozitele datorate bugetului de stat.

Contul 446 **„Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate”** are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: accize, impozite pe clădiri datorate bugetului de stat; valoarea altor impozite, taxe şi vărsăminte datorate bugetului de stat, sau bugetului local, precum şi impozitul de dividende datorat **Debitul** acestui cont reflectă plăţile efectuate către bugetul statului sau bugetele locale privind alte impozite, taxe vărsăminte. **Soldul** acestui cont poate fi creditor şi reflectă sumele datorate bugetului de stat.

00:50

Alte conturi de obligaţii

Din această grupă, mai importante sunt conturile: 457 „Dividende de plată”, 462 „Creditori diverşi”.

Contul 457 **„Dividende de plată”** este utilizat pentru evidenţierea cotelor-părţi din profit cuvenite asociaţilor şi acţionarilor pentru aportul adus la capitalul social.

Este cont cu funcţie contabilă de **pasiv. Creditul** acestui cont reflectă dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor. **Debitul** acestui cont reflectă plăţile acţionarilor sau asociaţilor, precum şi impozitele pe dividende reţinut de unitatea patrimonială. **Soldul** acestui cont este creditor şi reflectă dividendele datorate acţionarilor sau asociaţilor.

Contul 462 **„Creditori diverşi”** este utilizat pentru evidenţierea sumelor datorate terţilor pe bază de titluri executorii, sau faţă de terţi provenind din alte operaţii. Are funcţie contabilă de **pasiv. Creditul** acestui cont reflectă datoriile privind achiziţionarea titlurilor de plasament, despăgubiri şi penalităţi datorate, diferenţele nefavorabile de curs valutar din evaluare sau la închiderea exerciţiului, **debitul** acestui cont reflectă plata datoriilor privind achiziţionarea titlurilor de plasament, precum şi sconturile obţinute de la creditori, diferenţele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută achitate, sau la sfârşitul exerciţiului. **Soldul** acestui cont este creditor şi reflectă obligaţiile întreprinderii faţă de terţi.

Exemple de utilizare a conturilor de terţi:

1. Se primeşte factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 3.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operaţie economică are ca efect majorarea elementului de activ – stocuri de materii prime din întreprindere, majorarea elementului de activ – T.V.A. deductibilă (creanţă), precum şi majorarea elementului de pasiv – obligaţia faţă de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Materii prime”, „T.V.A. deductibilă” şi „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Materii prime” se va **debita** cu

majorarea de activ, contul „T.V.A. deductibilă” se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va **credita** cu majorarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

%	=	401 „Furnizori”	3.570.000 lei
301 „Materii prime”			3.000.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă”			570.000 lei

2. Se plăteşte factura furnizorului din disponibilul existent în contul întreprinderii de la bancă.

Această operaţie economică va produce o scădere la elementul de activ – disponibilităţi existente în contul întreprinderii şi totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv – obligaţia de plată faţă de furnizori. Operaţia va fi înregistrată în conturile: „Conturi curente la bănci” şi „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va **debita cu** micşorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

401 „Furnizori”	=	512 „Conturi curente la bănci”	3.570.000 lei

3. Se înregistrează factura privind aprovizionarea cu materiale consumabile în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operaţie economică produce modificarea elementelor patrimoniale de activ: stoc de materiale consumabile şi creanţe T.V.A., în sensul creşterii şi totodată majorarea elementului de pasiv – obligaţia de plată faţă de furnizori. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Materiale consumabile”, „T.V.A. deductibilă” şi „Furnizori”. Conturile „Materiale consumabile” şi „T.V.A. deductibilă” fiind conturi de activ se vor **debita,** iar contul „Furnizori” fiind cont de pasiv se va **credita.**

Formula contabilă este următoarea:

%	=	401 „Furnizori”	1.190.000 lei
301 „Materiale consumabile”			1.000.000 lei
4426 „T.V.A. deductibilă”			190.000 lei

4. Pentru plata obligaţiei faţă de furnizor se emite un bilet la ordin în favoarea acestuia.

Această operaţie economică, are ca efect micşorarea elementului de pasiv – obligaţia de plată faţă de furnizori şi concomitent, majorarea elementului de pasiv – obligaţia de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Furnizori” şi „Efecte de plătit”. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Furnizori” se va debita cu micşorarea obligaţiei faţă de furnizori, iar contul „Efecte de plătit” se va credita cu majorarea obligaţiei de plată prin efecte comerciale.

Formula contabilă este următoarea:

401 „Furnizori”	=	403 „Efecte de plătit”	1.190.000 lei

5. Se vând produse finite în valoare de 10.000.000 lei – preţ de vânzare. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operaţie economică va produce modificarea elementului de activ dreptul de creanţă asupra clienţilor, de a încasa contravaloarea bunurilor livrate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă şi totodată, produce modificarea elementelor de pasiv ce semnifică creşterea veniturilor obţinute de întreprindere din vânzarea produselor finite şi respectiv a taxei pe valoarea adăugată,

colectată de la clienţi. Contul „Clienţi” fiind cont de activ se va **debita** cu creşterea de activ, iar conturile „Venituri din vânzarea produselor finite” şi „T.V.A. colectată”, fiind conturi de pasiv, se vor **credita** cu creşterile de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

411 „Clienţi”	=	%	11.900.000 lei
		701 „Venituri din vânzarea produselor finite”	10.000.000 lei
		4427 „T.V.A. colectată”	1.900.000 lei

6. Se descarcă gestiunea privind produsele finite vândute (din stoc).

Scoaterea din evidenţă a produselor finite vândute se face, de regulă, prin formula contabilă inversă celei de intrare în gestiune, respectiv:

711 „Variaţia stocurilor”	=	345 „Produse finite”	cost de producţie

7. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Această operaţie economică are ca efect micşorarea elementului de activ ce semnifică scăderea dreptului de creanţă asupra clienţilor şi totodată, majorarea elementului de activ ce semnifică creşterea disponibilităţilor din contul întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operaţia economică funcţionează astfel: contul „Clienţi” se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creşterea de activ.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

512 „Conturi curente la bănci”	=	411 „Clienţi”	11.900.000 lei

8. Se presupune că pentru factura emisă pentru produsele vândute, se acceptă un efect de comerţ în vederea încasării creanţei de la clienţi înainte de scadenţa facturii.

Această operaţie economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanţ: o scădere la elementul de activ ce semnifică micşorarea dreptului de creanţă asupra clientului pe baza facturii şi o creştere la elementul de activ ce semnifică creşterea dreptului de creanţă prin efecte comerciale. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Clienţi” şi „Efecte de primit de la clienţi”, potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Clienţi” se va credita cu micşorarea de activ, iar contul „Efecte de primit de la clienţi” se va debita cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

413 „Efecte de primit de la clienţi”	=	411 „Clienţi”	11.900.000 lei

9. Se remite către bancă efectul comercial de încasat.

Această operaţie economică va modifica elementul de activ „Valori de încasat” în sensul creşterii şi totodată, va modifica elementul de activ „Efecte de primit de la clienţi” în sensul scăderii. Operaţia se va înregistra în conturile „Valori de încasat” şi „Efecte de primit de la clienţi”. Contul „Valori de încasat” se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Efecte de primit de la clienţi” se va **credita** cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

511 „Valori de încasat”	=	413 „Efecte de primit de la clienţi”	11.900.000 lei

10. Se încasează contravaloarea efectului comercial remis.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului de activ ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii şi totodată, modificarea altui element de activ ce semnifică micşorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operaţia economică funcţionează astfel: contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Valori de încasat" se va **credita** cu micşorarea de activ. Formula contabilă este următoarea:

512	=	511	11.900.000 lei
„Conturi curente la bănci"		„Valori de încasat"	

La sfârşitul lunii se procedează la regularizarea TVA, în baza deductibilităţii TVA înregistrat în debitul contului 4426 pe seama TVA colectată în creditul contului 4427.

11. Operaţia de compensare (deductibilitate) produce o scădere la elementul de activ ce semnifică diminuarea T.V.A. deductibilă şi concomitent, o scădere la elementul de pasiv ce semnifică micşorarea T.V.A. colectată cu valoarea T.V.A. deductibilă. Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. deductibilă", iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv „T.V.A. colectată". Formula contabilă este următoarea:

4427	=	4426	760.000 lei
„T.V.A. colectată"		„T.V.A. deductibilă"	

După această operaţie contul 4426 „T.V.A. deductibilă" s-a închis, nu mai prezintă sold, iar contul „T.V.A. colectată" prezintă pe credit T.V.A. colectată şi pe debit T.V.A. deductibilă. Diferenţa dintre totalul sumelor creditoare şi totalul sumelor debitoare este T.V.A. de plată.

12. Se închide contul T.V.A. colectată.

Această operaţie produce ca efect creşterea elementului de pasiv ce semnifică obligaţia faţă de stat de a-i plăti taxa pe valoarea adăugată, şi scăderea elementului de pasiv ce semnifică TVA colectată de la clienţi.

Cele două conturi în care se înregistrează operaţia economică sunt: „T.V.A. colectată" şi „T.V.A. de plată". Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. colectată", iar creşterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. de plată". Formula contabilă este următoarea:

4427 „T.V.A. colectată" = 4423 „T.V.A. de plată" 1.260.000 lei

13. Se plăteşte statului taxa pe valoarea adăugată.

Această operaţie produce scăderea elementului de activ ce semnifică micşorarea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă şi concomitent, scăderea elementului de pasiv ce semnifică micşorarea obligaţiei faţă de stat privind plata taxei pe valoarea adăugată. Conturile în care se va înregistra operaţia economică funcţionează astfel: scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci", iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. de plată". Formula contabilă este următoarea:

4423	=	512	1.260.000 lei
„T.V.A. de plată"		„Conturi curente la bănci"	

11.2 CONTURI DE REGULARIZARE (DELIMITATIVE)

În grupa conturilor de regularizare sunt incluse conturile: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" cu funcţie de activ, 472 „Venituri înregistrate în avans" cu funcţie de pasiv, 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor".

Primele două conturi asigură separarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar N, dar care se referă la activitatea exerciţiilor viitoare N+i, urmând să afecteze rezultatul acestor exerciţii.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" înregistrează cheltuieli efectuate în avans (în exerciţiul N), privind reparaţiile capitale sau curente, reviziile periodice care urmează a fi repartizate pe parcursul mai multor exerciţii, chiriile, taxele de locaţie, primele de asigurare şi dobânzile care trebuie decontate la sfârşitul exerciţiului N asupra exerciţiilor N+i.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans" înregistrează venituri realizate anticipat, cum sunt: încasări din chirii, asigurări, dobânzi, vânzări cu plata în rate etc. constatate (recunoscute) în exerciţiul N dar urmând a fi decontate asupra exerciţiilor N+i.

Exemple:

1. Se înregistrează în luna octombrie N chiria datorată pentru o clădire, de 10.000 lei, din care 1.000 lei pentru exerciţiul financiar N, iar restul pentru exerciţiile N + 1, N + 2, N + 3.

Cheltuiala cu chiria datorată determină o creştere de cheltuieli înregistrate în avans (+A) simultan cu angajarea datoriei (+P). Conturile corespondente: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" şi 401 „Furnizori". Contul 471 se debitează cu creşterea de activ, iar contul 401 se creditează cu creşterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	=	401 „Furnizori"	10.000 lei

2. La 31 decembrie N se regularizează cheltuiala astfel: din totalul înregistrat în contul de cheltuieli în avans 471 se translocă asupra contului de de cheltuieli 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile" suma de 1.000 lei reprezentând chiria pentru anul N. Înregistrarea în cele două conturi de activ reprezintă o scădere a cheltuielilor în avans – creanţe asupra exerciţiilor viitoare (-A), în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" şi o creştere a cheltuielilorcurente (+A) în debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile".

Formula contabilă este următoarea:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans"	1.000 lei

În exerciţiile viitoare se vor transloca cheltuieli înregistrate în avans, cuvenite exerciţiului respectiv, asupra cheltuielilor curente, prin următoarea formulă contabilă:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	3.000.000 lei

Se admite şi varianta înregistrării cheltuielilor în momentul ocazionării lor direct în debitul conturilor de cheltuieli conform sumelor reprezentând cheltuieli curente şi anticipate, astfel:

1. În octombrie N:

% 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile” 471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	=	401 „Furnizori”	10.000 lei 1.000 lei 9.000 lei

2. În următorii trei ani se înregistrează sumele corespunzătoare fiecărui an:

612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	3.000 lei

Exemple de înregistrări de venituri anticipate:

Se încasează 7.000 lei reprezentând chiria la un imobil din care 1.500 lei cota aferentă exerciţiului N, iar 5.500 lei cota aferentă exerciţiului N+1 şi N+2.

1. În exerciţiul N se constituie venitul în avans:

512 „Conturi curente la bănci”	=	472 „Venituri înregistrate în avans”	7.000 lei

2. Regularizarea venitului la sfârşitul exerciţiului N prin translocarea din venituri anticipate la venituri curente a cotei aferente exerciţiului N+1:

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	706 „Venituri din redevenţele, locaţii de gestiune şi chirii”	1.500 lei

3. Înregistrarea cotei de venituri aferente exerciţiului N+1 ca venituri curente, cu scopul încorporării în rezultatul fiecărui exerciţiu:

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	706 „Venituri din redevenţele, locaţii de gestiune şi chirii”	2.750 lei

Conturile rectificative sunt utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor şi pasivelor, dacă această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Grupa conturilor rectificative include conturile privind amortizările care înregistrează reducerea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi conturile privind provizioanele – ajustările pentru deprecierea reversibilă a valorii activelor.

01:40

Conturile rectificative au funcţie contabilă de pasiv.

Conturile de amortizări se creditează cu amortizarea aferentă imobilizărilor, inclusă în cheltuieli. Se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor cedate (vândute) sau scoase din funcţiune. Exemple de înregistrări cu aceste conturi s-au analizat la prezentarea conturilor de imobilizări.

Conturile de ajustări pentru deprecierea activelor se creditează cu constituirea ajustărilor prin includerea în cheltuieli. Se debitează la sfârşitul exerciţiului pentru regularizare când suma ajustărilor trebuie diminuată sau anulată prin creditul conturilor de venituri.

În cazul cerinţei de suplimentare a ajustării pe baza inventarierii, conturile de ajustări se creditează prin debitul conturilor de cheltuieli. Funcţionarea conturilor de ajustări privind deprecierea activelor se prezintă schematic astfel:

78X „Conturi de venituri din ajustări”		29X şi 39X „Conturi de ajustări privind deprecierea activelor”		68X „Conturi de cheltuieli privind ajustările”
D C		D C		D C
	Diminuarea sau anularea ajustărilor →		Constituirea sau suplimentarea ajustărilor →	

Exemple:

1. La sfârşitul exerciţiului N se constituie ajustarea de 600.000 lei privind deprecierea stocului de materii prime. Operaţiunea determină creşterea cheltuielilor (+A) înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere” şi o creştere a ajustărilor (+P) înregistrată în creditul contului 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”.

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”	=	391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	600.000 lei

2. În exerciţiul N+1 se constată la inventariere că deprecierea valorii materiilor prime în stoc este de 200.000 lei. Pentru reducerea ajustării existente (-P) se debitează contul 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” prin transferul (reluarea) lui la venituri (+P) prin creditul contului 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”. Formula contabilă este următoarea:

391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”	=	7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”	400.000 lei

Soldul final creditor al conturilor de amortizări şi de ajustări privind deprecierea activelor rectifică valoarea contabilă de intrare a activelor pentru stabilirea valorii nete contabile înscrisă în bilanţ.

01:45

11.3 CONTURILE DE TREZORERIE

Trezoreria este ansamblul operaţiilor financiare realizate de entitatea economică în scopul obţinerii mijloacelor băneşti necesare desfăşurării în bune condiţii a activităţii economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind: conturi de disponibilităţi băneşti, conturi de plasamente de trezorerie şi alte conturi.

11.3.1.1 Conturile de disponibilităţi băneşti

Disponibilităţile băneşti se păstrează în casieria proprie şi în conturi curente şi de disponibil la bănci. Atât disponibilităţile în numerar din casierie, cât şi cele păstrate în conturi la bănci, pot fi: în lei şi în devize (monede străine).

Conturile de disponibilităţi băneşti la bănci

Principalele conturi de disponibilităţi băneşti în conturi la bănci sunt: 511 „Valori de încasat", 512 „Conturi curente la bănci", 518 „Dobânzi", 519 „Credite bancare pe termen scurt".

Contul 511 **„Valori de încasat"** este utilizat pentru evidenţierea valorilor de încasat, cum sunt cecurile şi efectele comerciale primite de la clienţi pentru bunurile livrate, lucrările executate şi serviciile prestate de întreprindere. Are funcţie contabilă de **activ.** În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor şi efectelor comerciale primite de la clienţi. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor încasate, precum şi valoarea sconturilor acordate. Prezintă sold **debitor** care reflectă valoarea cecurilor şi efectelor comerciale existente în stoc şi neîncasate (neajunse la scadenţă).

Contul 512 **„Conturi curente la bănci"** este utilizat pentru evidenţierea disponibilităţilor băneşti în lei şi devize aflate în conturi la bănci şi a sumelor în curs de decontare. Are funcţie contabilă de cont **bifuncţional.** În **debitul** acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii, precum şi sumele încasate de la terţi. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele virate în contul terţilor pentru plata obligaţiilor create. Pentru plăţile exigibile în lipsă de disponibil în cont banca acordă credite de plăţi. Prezintă sold **debitor** care reflectă disponibilităţile existente în conturi la bănci, sau sold **creditor** care reflectă creditele de plăţi acordate de bănci.

În cadrul contului sintetic de gradul I**,** 512 **„Conturi curente la bănci"** funcţionează următoarele subconturi: 5121 „Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în devize", 5125 „Sume în curs de decontare".

Contul 518 **„Dobânzi"** este utilizat pentru evidenţierea dobânzilor de plătit, precum şi a dobânzilor de încasat aferente creditelor primite de la bănci, respectiv, disponibilităţilor aflate în conturile curente. Are funcţie contabilă de cont **bifuncţional. Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităţilor aflate în conturile curente, precum şi dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor de plăţi primite de la bănci în conturile curente, precum şi pe cele încasate, aferente disponibilităţilor din conturile curente. **Soldul** poate fi debitor şi reflectă dobânzile de primit, sau **creditor** şi reflectă dobânzile de plătit.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 518 „Dobânzi" se deschid două subconturi: 5186 „Dobânzi de plătit" şi 5187 „Dobânzi de încasat".

Contul 519 **„Credite bancare pe termen scurt"** este utilizat pentru evidenţierea creditelor acordate de bănci pe termen scurt (sub un an). Are funcţie contabilă de **pasiv.** În **creditul** acestui cont se reflectă creditele bancare acordate de bănci pentru nevoi temporare. În **debitul** acestui cont se reflectă creditele pe termen scurt restituite băncilor finanţatoare. **Soldul** este creditor şi reflectă credite pe termen scurt nerambursate.

În cadrul contului sintetic de gradul I 519 funcţionează următoarele subconturi: 5191 „Credite bancare pe termen scurt", 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenţă", 5193 „Credite externe guvernamentale", 5194 „Credite externe garantate de stat", 5195 „Credite externe

01:55

garantate de bănci", 5196 „Credite interne garantate de stat" şi 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt".

Conturile de disponibilităţi în casierie

Disponibilităţile băneşti din întreprindere se găsesc sub forma numerarului existent în casierie şi sub forma altor valori. În acest scop sunt utilizate conturile sintetice: 531 „Casa" şi 532 „Alte valori".

Contul 531 **„Casa"** este utilizat pentru evidenţierea disponibilităţilor băneşti în numerar, în lei şi în devize, ca urmare a operaţiilor de încasări şi plăţi. Are funcţie contabilă de **activ. Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar de la bancă, precum şi încasările directe în numerar. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile de numerar în cont la bancă, precum şi plăţile în numerar efectuate direct din casierie. **Soldul** este debitor şi reflectă numerarul existent în casieria întreprinderii.

Contul 532 **„Alte valori"** este utilizat pentru evidenţierea acelor valori existente în întreprindere sub forma timbrelor fiscale şi poştale, biletelor de călătorie, bilete de tratament şi odihnă, etc. precum şi a mişcării acestora, ca urmare a procurării şi folosirii lor. Are funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea elementelor menţionate achiziţionate. **Creditul** reflectă valoarea aceloraşi elemente folosite (consumate). **Soldul** este debitor şi reflectă alte valori existente în întreprindere.

11.3.1.2 Conturile de acreditive şi avansuri de trezorerie

Principale conturi sintetice din această grupă sunt: 541 „Acreditive" şi 542 „Avansuri de trezorerie".

Contul 541 **„Acreditive"** este utilizat pentru evidenţierea sumelor în lei sau în devize separate din contul de disponibil al întreprinderii la bănci pe numele unei terţe persoane, în vederea efectuării unor plăţi. Are funcţie contabilă de **activ.** în **debitul** acestui cont se reflectă sumele la bancă depuse la dispoziţia terţilor. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele plătite efectiv terţilor, sau restituite unităţii patrimoniale ca urmare a încetării valabilităţii plăţii (folosirii acreditivului). **Soldul** acestui cont reflectă acreditive deschise la bănci, existente.

Contul 542 **„Avansuri de trezorerie"** este utilizat pentru evidenţierea sumelor încredinţate unor persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unei plăţi în favoarea acesteia. Este cont cu funcţie contabilă de **activ.** În **debitul** acestui cont se reflectă sumele acordate în numerar unei persoane fizice. În **creditul** acestui cont se reflectă plăţile efectuate din avansuri de trezorerie, plata diverselor bunuri achiziţionate, cheltuieli de deplasări, detaşări, transferări, plăţile pentru alte lucruri executate sau servicii prestate. Prezintă sold debitor care reflectă avansuri de trezorerie acordate şi nejustificate.

02:05

Exemple:

1. Pentru soldul debitor al contului 512 „Conturi curente la bănci", în semestrul I al anului s-au calculat dobânzi în sumă de 600.000 lei.

Această operaţie economică produce modificarea elementului de activ de creanţe în sensul creşterii, ceea ce semnifică creşterea sumelor cuvenite întreprinderii, şi totodată, modificarea elementului de pasiv ce semnifică majorarea veniturilor financiare obţinute de întreprindere din dobânzi. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Dobânzi de primit" şi „Venituri din dobânzi". Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Dobânzi de primit" se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Venituri din dobânzi" se va credita cu creşterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

5187	=	766	600.000 lei
„Dobânzi de primit”		„Venituri din dobânzi”	

2. Se încasează dobânzile cuvenite.

Această operaţie economică are ca efect majorarea elementului de activ ce semnifică disponibilităţile în contul întreprinderii de la bancă şi totodată, micşorarea elementului de activ ce semnifică dreptul de creanţă privind dobânzile. Conturile corespondente care înregistrează operaţia funcţionează astfel: contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de activ, se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Dobânzi de primit” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512	=	5187	600.000 lei
„Conturi curente la bănci”		„Dobânzi de primit”	

3. Pentru soldul creditor al contului „Conturi curente la bănci”, în semestrul II al anului, s-au calculat dobânzile în sumă de 450.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanţ: majorarea cheltuielilor efectuate de întreprindere (+ A) cu plata dobânzilor şi majorarea obligaţiei de plată a dobânzilor (+ P). Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” şi „Dobânzi de plătit”.

Potrivit regulilor de funcţionare a conturilor, contul de activ „Cheltuieli privind dobânzile” se va debita, iar contul de pasiv „Dobânzi de plătit” se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

666	=	5186	450.000 lei
„Cheltuieli privind dobânzile”		„Dobânzi de plătit”	

4. Se plătesc dobânzile.

Această operaţie economică va produce o scădere la elementul de activ disponibilul existent în contul întreprinderii şi concomitent, o scădere la elementul de pasiv ce semnifică obligaţia de plată privind dobânzile.

Conturile corespondente care înregistrează operaţia funcţionează astfel: contul „Conturi curente la bănci” se va credita, iar contul „Dobânzi de plătit” se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

5186	=	512	450.000 lei
„Dobânzi de plătit”		„Conturi curente la bănci”	

5. Se plăteşte un furnizor în sumă de 500.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

Această operaţie economică produce ca efect modificarea elementului de pasiv ce semnifică obligaţia faţă de furnizori şi concomitent, scăderea elementului de activ disponibilul existent în contul întreprinderii. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Furnizori” şi „Conturi curente la bănci”. Contul „Furnizori” se va debita cu micşorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu micşorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

401	=	512	500.000 lei
„Furnizori”		„Conturi curente la bănci”	

6. Se înregistrează dobânda la creditul pe termen scurt primit în sumă de 200.000 lei.

Această operaţie economică produce modificarea elementului de activ ce semnifică cheltuielile financiare efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor la credite şi, modificarea elementului de pasiv ce semnifică obligaţiile faţă de bancă privind dobânda la creditul acordat.

Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile" şi „Credite bancare pe termen scurt". Contul „Cheltuieli privind dobânzile" fiind cont de activ, se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen scurt" fiind cont de pasiv se va credita.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

666 „Cheltuieli privind dobânzile"	=	519 „Credite bancare pe termen scurt"	200.000 lei

7. La scadenţă se restituie creditul bancar pe termen scurt şi se plăteşte dobânda cuvenită.

Această operaţie economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanţ: scăderea elementului de activ ce semnifică disponibilul existent în contul curent la întreprinderii şi concomitent, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligaţia faţă de bancă privind creditul primit, inclusiv dobânda cuvenită.

Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Conturi curente la bănci" şi „Credite bancare pe termen scurt". Contul „Conturi curente la bănci" se va credita cu diminuarea de activ, iar contul „Credite bancare pe termen scurt" se va debita cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

519 „Credite bancare pe termen scurt"	=	512 „Conturi curente la bănci"	2.200.000 lei

8. Se cumpără timbre poştale şi fiscale în valoare de 50.000 lei, plătite în numerar.

Această operaţie economică va produce scăderea elementului de activ ce semnifică numerarul existent în casieria întreprinderii şi totodată, creşterea elementului de activ ce semnifică alte valori sub forma timbrelor poştale şi fiscale din întreprindere. Conturile corespondente funcţionează astfel: contul „Casa" fiind cont de activ şi înregistrând o scădere se va credita, iar contul „Alte valori" fiind cont de activ şi având de înregistrat o creştere se va debita.

Formula contabilă este următoarea:

532 „Alte valori"	=	531 „Casa"	50.000 lei

9. Se utilizează timbre poştale şi fiscale în valoare de 40.000 lei.

Această operaţie economică va produce modificări la următoarele elemente din bilanţ: la elementul de activ „Alte valori" se va produce o scădere prin utilizarea lor, iar la elementul de activ „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" se va produce o creştere prin includerea în cheltuieli a contravalorii timbrelor utilizate.

Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" şi „Alte valori". Contul „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii" se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Alte valori" se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"	=	532 „Alte valori"	40.000 lei

10. În vederea aprovizionării cu un anumit material, se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 900.000 lei.

Această operaţie economică are ca efect modificarea elementului de activ ce semnifică acreditivele deschise în numele unei terţe persoane şi concomitent, modificarea unui alt element tot de activ ce semnifică micşorarea disponibilităţilor existente în contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acreditive" şi „Conturi curente la

bănci". Contul „Acreditive" se va debita cu creşterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

541	=	512	900.000 lei
„Acreditive"		„Conturi curente la bănci"	

11. Se primesc materiale de la furnizori în sumă de 500.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operaţii economice se face asemănător celorlalte operaţii privind aprovizionarea cu materii prime şi materiale.

Formula contabilă este următoarea:

301	=	401	500.000 lei
„Materiale consumabile"		„Furnizori"	

12. Se plăteşte din acreditivul deschis, contravaloarea materialelor primite de la furnizor. Totodată, se închide acreditivul.

Această operaţie economică produce modificarea următoarelor elemente patrimoniale: elementul de pasiv ce semnifică scăderea obligaţiei faţă de furnizor, elementul de activ ce semnifică scăderea acreditivului deschis în numele furnizorului şi elementul de activ ce semnifică creşterea disponibilităţilor din contul întreprinderii de la bancă, cu diferenţa dintre acreditivul deschis şi cel utilizat. Operaţia economică va fi înregistrată în trei conturi corespondente astfel: contul „Acreditive" se va credita cu micşorarea de activ, contul „Furnizori" se va debita cu micşorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci" se va debita cu majorarea de activ.

02:25

Formula contabilă este următoarea:

%	=	541	900.000 lei
401 „Furnizori"		„Acreditive"	500.000 lei
512 „Conturi curente la bănci"			400.000 lei

11.3.1.3 Conturile privind titlurile de plasament

Titlurile de plasament, numite şi investiţii financiare pe termen scurt, reprezintă titluri de valoare cumpărate în scop speculativ, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt, altor unităţi sau persoane, în vederea obţinerii unui câştig imediat, din diferenţa de preţuri, între preţul de vânzare şi cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acţiunile, obligaţiunile, certificate de depozit cumpărate. Acestea pot fi cumpărate de pe piaţa hârtiilor de valoare, în mod curent, când se utilizează termenul de cumpărare, sau pot fi cumpărate titluri emise şi vândute de întreprindere, când se utilizează termenul de răscumpărare. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

O unitate patrimonială care cumpără sau răscumpără titluri de plasament în scopul revânzării sau anulării, utilizează următoarele conturi sintetice: 503 „Acţiuni", 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate", 506 „Obligaţiuni", 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt".

Contul 503 **„Acţiuni"** este utilizat pentru evidenţierea acţiunilor cumpărate de pe piaţa hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcţia contabilă de activ. **Debitul** acestui cont se reflectă costul acţiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont se reflectă valoarea acţiunilor revândute. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea acţiunilor cumpărate, existente.

Contul 505 **„Obligaţiuni emise şi răscumpărate"** este utilizat pentru evidenţierea obligaţiunilor emise de întreprindere în vederea obţinerii de împrumuturi publice şi răscumpărate de la obligatari (creditori). Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligaţiunilor emise şi răscumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligaţiunilor emise şi

răscumpărate anulate. **Soldul** este debitor şi reflectă obligaţiunile emise şi răscumpărate existente (neanulate).

Contul 506 **„Obligaţiuni"** este utilizat pentru evidenţierea obligaţiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obţinerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligaţiunilor. Este cont cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligaţiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligaţiunilor rambursate sau revândute. **Soldul** este debitor şi reflectă valoarea obligaţiunilor existente.

02:30

Contul 509 **„Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt"** este utilizat pentru evidenţierea datoriei de plată pentru titlurile de plasament cumpărate. Are funcţie contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datoria pentru titlurile de plasament dobândite. **Debitul** acestui cont reflectă plata datoriei. **Soldul** acestui cont este creditor şi reflectă datoria de plată pentru titlurile de plasament.

Exemple:

1. Se cumpără de pe piaţa hârtiilor de valoare un număr de 1.000 de acţiuni la preţul de 3 lei bucata.

Această operaţie economică modifică elementul de activ ce semnifică creşterea valorii acţiunilor cumpărate şi totodată, modificarea elementului de pasiv ce semnifică creşterea obligaţiei de plată privind titlurile cumpărate. Operaţia economică va fi înregistrată în două conturi corespondente: contul „Acţiuni", fiind cont de activ şi având de înregistrat o creştere se va **debita,** iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt", fiind cont de pasiv şi având de înregistrat o creştere se va **credita.**

Formula contabilă este următoarea:

503 „Acţiuni"	=	509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt"	3.000 lei

2. Se plătesc acţiunile cumpărate.

Această operaţie economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanţ. Scăderea elementului de activ ce semnifică disponibilul existent în cont la bancă şi totodată, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligaţiile de plată privind titlurile de plasament. Conturile în care se va înregistra această operaţie economică sunt: „Conturi curente la bănci" şi „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt". Contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu micşorarea de activ, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt" se va **debita** cu micşorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt"	=	512 „Conturi curente la bănci"	3.000 lei

3. Se revinde un lot de 500 acţiuni din cele cumpărate, la preţul de 3,8 lei pe acţiune.

Calcul: 500 acţiuni x 3,8 lei = 1.900 lei
500 acţiuni x 3 lei = 1.500 lei
DIFERENŢA = +400 lei

Această operaţie economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: elementul de activ ce semnifică micşorarea valorii acţiunilor din gestiune, elementul de pasiv ce

semnifică creşterea veniturilor financiare obţinute de întreprindere din vânzarea titlurilor, şi elementul de activ ce semnifică creşterea disponibilităţilor băneşti în contul întreprinderii de la bancă. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acţiuni", „Venituri din investiţii financiare" şi „Conturi curente la bănci".

Contul „Acţiuni" se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Venituri din investiţii financiare" se va **credita** cu creşterea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creşterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

512	=	%	1.900 lei
„Conturi curente la bănci"		503 „Acţiuni"	1.500 lei
		764 „Venituri din investiţii financiare"	400 lei

4. Se revinde restul de 500 de acţiuni. Preţul zilei la bursă este de 2,9 lei/acţiune.

Calcul: 500 acţiuni x 3 lei = 1.500 lei
500 acţiuni x 2,9 lei = 1.450 lei
DIFERENŢA = - 50 lei

Această operaţie economică va produce următoarele modificări în bilanţ: scăderea elementului de activ ce semnifică micşorarea valorii acţiunilor din unitate; creşterea elementului de activ ce semnifică creşterea disponibilităţilor în contul curent al întreprinderii, creşterea elementului de activ ce semnifică, majorarea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere pentru acoperirea diferenţei nefavorabile obţinută la vânzarea titlurilor. Cele trei conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Acţiuni", „Conturi curente la bănci" şi „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate". Contul „Acţiuni" se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Conturi curente la bănci" se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate" se va **debita** cu creşterea de activ. Formula contabilă este următoarea:

%	=	503	1.500 lei
512 „Conturi curente la bănci"		Acţiuni	1.450 lei
64 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate			50 lei

5. Se răscumpără cele 1.000 de obligaţiuni emise şi vândute, cu valoarea nominală de 5.000 lei bucata.

Această operaţie economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: elementul de activ ce semnifică creşterea valorii obligaţiunilor din unitate şi totodată elementul de activ ce semnifică micşorarea disponibilului din contul curent al întreprinderii de la bancă. Operaţia economică va fi înregistrată în două conturi corespondente astfel: contul „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" se va **debita** cu creşterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci" se va **credita** cu scăderea de activ. Formula contabilă este următoarea:

505	=	512	5.000.000 lei
„Obligaţiuni emise şi răscumpărate"		„Conturi curente la bănci"	

6. Se anulează obligaţiunile răscumpărate.

Această operaţie economică va avea ca efect modificarea următoarelor elemente de bilanţ: scăderea elementului de activ ce semnifică obligaţiunile răscumpărate existente în patrimoniul întreprinderii şi totodată, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligaţiile faţă de terţe persoane privind împrumutul pe bază de obligaţiuni acordat. Conturile în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Obligaţiunile emise şi răscumpărate" şi „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni". Contul „Obligaţiuni emise şi răscumpărate" se va credita cu diminuarea de activ, iar

contul „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni” se va **debita** cu diminuarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

161 „Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni = 505 „Obligaţiuni mise şi răscumpărate 5.000.000 lei

7. Se cumpără de pe piaţa hârtiilor de valoare un pachet de 500 de obligaţiuni la preţul de 1.000 lei bucata.

Această operaţie economică are ca efect creşterea elementului de activ ce semnifică majorarea valorii obligaţiunilor în contul întreprinderii şi totodată, creşterea elementului de pasiv ce semnifică majorarea obligaţiei faţă de terţi de a plăti contravaloarea titlurilor cumpărate. Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică sunt: „Obligaţiuni” şi „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt”. Contul „Obligaţiuni” fiind cont de activ se va **debita,** iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt” fiind cont de pasiv, se va **credita.** Formula contabilă este următoarea:

506 „Obligaţiuni” = 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt” 500.000 lei

8. Se achită datoria privind titlurile de plasament achiziţionate.

Analiza contabilă a acestei operaţii economice se face asemănător operaţiei nr. 4. Formula contabilă este următoarea:

509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiţii financiare pe termen scurt” = 512 „Conturi curente la bănci” 500.000 lei

9. Se revinde un lot de 400 obligaţiuni din cele cumpărate. Preţul zilei la bursă este de 1.500 lei/obligaţiune.

Calcul: 400 obligaţiuni x 1.500 lei = 600.000 lei
400 obligaţiuni x 1.000 lei = 400.000 lei
DIFERENŢA = +200.000 lei

Analiza contabilă a acestei operaţii economice se efectuează asemănător operaţiei nr. 5. Formula contabilă este următoarea:

02:45

512 „Conturi curente la bănci” = % 600.000 lei
506 „Obligaţiuni” 400.000 lei
764 Venituri din investiţii financiare” 200.000 lei

REZUMAT

Contabilitatea relaţiilor întreprinderii cu terţii se organizează în scopul evidenţierii drepturilor (creanţelor) şi a obligaţiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienţii, furnizorii, salariaţii, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice şi fizice.

În contabilitatea creanţelor şi obligaţiilor se înregistrează operaţiile referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori şi clienţi, a lucrărilor executate şi serviciilor prestate, precum şi a altor operaţiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceştia

Creanţele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Obligaţiile sau datoriile întreprinderii faţă de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligaţii faţă de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligaţii faţă de furnizorii de bunuri şi servicii; obligaţii faţă de stat privind impozitele, taxele şi vărsămintele; alte obligaţii.

În grupa conturilor de regularizare sunt incluse conturile: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans" cu funcţie de activ, 472 „Venituri înregistrate în avans" cu funcţie de pasiv, 169 „Prime privind rambursarea obligaţiunilor".

Primele două conturi asigură separarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor înregistrate pe parcursul exerciţiului financiar N, dar care se referă la activitatea exerciţiilor viitoare N+i, urmând să afecteze rezultatul acestor exerciţii.

Conturile rectificative sunt utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor şi pasivelor, dacă această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Grupa conturilor rectificative include conturile privind amortizările care înregistrează reducerea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale şi corporale şi conturile privind ajustările pentru deprecierea reversibilă a valorii activelor.

Trezoreria este ansamblul operaţiilor financiare realizate de unitatea patrimonială în scopul obţinerii mijloacelor băneşti necesare desfăşurării în bune condiţii a activităţii economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind: conturi de disponibilităţi băneşti, conturi de plasamente de trezorerie şi alte conturi.

Titlurile de plasament, numite şi investiţii financiare pe termen scurt, reprezintă titluri de valoare cumpărate în scop speculativ, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt, altor unităţi sau persoane, în vederea obţinerii unui câştig imediat, din diferenţa de preţuri, între preţul de vânzare şi cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acţiunile, obligaţiunile, certificate de depozit cumpărate Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

EVALUARE

Timp necesar: 50 min

1. În luna decembrie, anul N, se primeşte factura pentru chiria unui spaţiu comercial aferentă lunii ianuarie anul N + 1 în valoare de 700 lei. Care este formula contabilă corectă?
   a) 471 = 462 700 lei
   b) 612 = 5121 700 lei
   c) 612 = 462 700 lei
   d) 471 = 5121 700 lei
   e) 472 = 5121 700 lei
2. Încasarea de la un client, cu ordin de plată a contravalorii unei facturi de 1.190 lei va fi înregistrată cu formula:
   a) 411 = 5311 1.190 lei
   b) 5121 = 411 1.190 lei
   c) 5121 = % 1.190 lei
      411 1.000 lei
      4427 190 lei
   d) 5311 = 411 1.000 lei
      5121 = 4427 190 lei
   e) 411 = 5121 1.190 lei
3. La deschiderea unui acreditiv se face înregistrarea:
   a) 541 = 512
   b) 512 = 541
   c) 541 = 531
   d) 511 = 541
   e) 501 = 512
4. Alegeţi formula contabilă corectă, în situaţia achitării avansului chenzinal în valoare de 2.600 lei
   a) 5311 = 425 2.600
   b) 421 = 5311 2.600
   c) 425 = 421 2.600
   d) 421 = 425 2.600
   e) 425 = 5311 2.600
5. SC MIC S.A. a achiziţionat mărfuri din import la preţul de cumpărare 4.000 lei, taxe vamale 800 lei, TVA achitată în vamă 912 lei, cheltuieli de transport intern 150 lei, cheltuieli de manipulare 50 lei, reducere comercială acordată de furnizor 100 lei. Care este costul de achiziţie al mărfurilor:
   a) 4.800 lei;
   b) 5.712 lei;
   c) 4.900 lei;
   d) 5.912 lei;
   e) 5.812 lei
6. Achiziţia de mărfuri în valoare de 8.000 lei, TVA 19%, fără factură (cu aviz de expediţie) se înregistrează prin formula contabilă:
   a) % = 408 9.520 lei

	371			8.000 lei
	4426			1.520 lei
b)	%	=	401	9.520 lei
	371			8.000 lei
	4426			1.520 lei
c)	%	=	408	9.520 lei
	371			8.000 lei
	4428			1.520 lei
d)	%	=	401	9.520 lei
	371			8.000 lei
	4428			1.520 lei

7. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 413 = 4111
   a) vânzarea pe credit comercial a mărfurilor;
   b) remiterea, către bancă, spre încasare a efectelor comerciale;
   c) încasarea efectelor comerciale.
   d) acceptarea la plată a efectelor comerciale de încasat;
8. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 419 = 4111
   a) încasarea avansurilor de la clienţi;
   b) stingerea creanţei faţă de client prin decontarea avansului;
   c) înregistrarea clienţilor incerţi sau în litigiu;
   d) scoaterea din gestiune a clienţilor insolvabili.
9. Livrarea pe credit comercial a produselor finite la preţ de vânzare 1.000 lei (TVA 19%) se înregistrează prin formula:

a)	4111	=	345	1.000 lei
b)	4111	=	%	1.190 lei
			345	1.000 lei
			4427	190 lei
c)	4111	=	%	1.190 lei
			701	1.000 lei
			4427	190 lei
d)	4111	=	%	1.190 lei
			711	1.000 lei
			4427	190 lei

10. Livrarea mărfurilor în baza avizului de însoţire a mărfii cu valoarea totală 5.950 lei se înregistrează prin formula contabilă:

a)	418	=	%	5.950 lei
			707	5.000 lei
			4428	950 lei
b)	411	=	%	5.950 lei
			707	5.000 lei
			4428	950 lei
c)	418	=	%	5.950 lei
			707	5.000 lei
			4427	950 lei
d)	418	=	707	5.950 lei

11. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 667 = 4111
    a) vânzarea mărfurilor;
    b) înregistrarea scontului acordat;
    c) încasarea contravalorii mărfurilor vândute;
    d) scoaterea din evidenţa contabilă a scontului.
12. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 401 = 403
    a) acceptarea unui efect comercial de la client;

b) emitere unui efect comercial către furnizor;
c) avans primit de la clienţi;
d) avans plătit furnizorului.

13. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 421 = 431
    a) reţinerile din salarii reprezentând asigurări sociale;
    b) contribuţia de asigurări sociale datorată de angajator;
    c) contribuţia de asigurări de şomaj datorată de angajator;
    d) ajutoare materiale cuvenite salariaţilor.
14. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 421 = 426
    a) ajutoare materiale cuvenite salariaţilor;
    b) avansuri acordate salariaţilor;
    c) drepturi de personal neridicate;
    d) decontarea salariilor cuvenite.
15. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 425 = 5311
    a) drepturi de personal neridicate ajunse la scadenţă;
    b) avansuri acordate salariaţilor;
    c) ajutoare materiale cuvenite salariaţilor;
    d) înregistrarea unor reţineri din salarii.
16. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 691 = 441
    a) impozitul pe profit plătit în timpul perioadei de gestiune;
    b) constituirea obligaţiei de plată reprezentând impozitul pe profit;
    c) impozitul pe profit constituit în plus în timpul perioadei de gestiune;
    d) impozitul pe salarii datorat.

RASPUNSURI: 1 –a; 2 –d; 3 –b; 4 –e; 5 –a; 6 –b; 7 –c; 8 –d; 9 –b; 10 –b; 11 –a; 12 –b; 13 –e; 14 –e; 15 –a; 16 –b.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2005
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 12. ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Timp necesar: 60 minute

Considerând că v-aţi însuşit cunoştinţele din unităţile anterioare, veţi putea să analizaţi conturile din punctul de vedere al conţinutului lor economic precum şi al funcţiei contabile. În această unitate va fi analizată funcţionarea conturilor de rezultate (procese). Analiza va fi întregită de aplicaţii pe operaţii economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să recunoaşteţi conturile de venituri;**
- ✓ **să recunoaşteţi conturile de cheltuieli;**
- ✓ **să identificaţi funcţia contabilă a acestora;**
- ✓ **să aplicaţi regulile de funcţionare a conturilor în analiza contabilă a operaţiilor cu elemente de imobilizări şi de producţie în curs de execuţie.**

12. 1 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE)

00:00

În vederea înregistrării şi analizei procesului de formare a rezultatului sunt folosite conturile de procese (rezultate) care înregistrează cheltuielile şi veniturile întreprinderii.

Veniturile constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioaderi contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Înregistrarea şi evaluarea cheltuielilor şi veniturilor în conturile respective are la bază criteriul corespondenţei. Astfel conturile de cheltuieli înregistrează valorile în corespondenţă cu micşorările de activ (ex. consum de materii) materiale şi cu creşterile de pasiv (ex. datoria faţă de furnizorul de energie), iar conturile de venituri înregistrează valorile în corespondenţă cu micşorările de pasiv (ex. diminuarea sau anularea unui provizion prin transferul la venituri) şi cu creşterile de activ (ex. încasări de creanţe comerciale).

Conturile de cheltuieli înregistrează consumurile de resurse în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare, iar conturile de venituri înregistrează veniturile brute obţinute în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare. În consecinţă rezultatul se determină prin compensarea veniturilor perioadei curente cu cheltuielile corespondente ale acestor venituri, pentru activitatea de exploatare, financiară şi extraordinară.

În cadrul contabilităţii de angajamente (accrual accounting) criteriul de recunoaştere şi înregistrare al veniturilor şi cheltuielilor este angajarea, spre deosebire de contabilitatea de trezorerie (cash accounting) care ia în considerare încasarea /plata.

12.1.1 CONTURILE DE CHELTUIELI

Evidenţa cheltuielilor întreprinderii se ţine cu ajutorul clasei de conturi 6, care cuprinde mai multe grupe de conturi sintetice, astfel:

Grupa 60 „Cheltuieli privind stocurile" care cuprinde conturile: 601 „Cheltuieli cu materii prime", 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile", 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar", 605 „Cheltuieli privind energia şi apa", 607 „Cheltuieli privind mărfurile" şi altele.

Pentru evidenţierea cheltuielilor cu materiale consumabile pe feluri, contul sintetic de gradul I se desfăşoară pe următoarele subconturi: 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare", 6022 „Cheltuieli privind combustibilul", 6023 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat", 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb" şi altele.

Grupa 61 „Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi" cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile", 612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile", 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare", 614 „Cheltuieli cu studiile şi cercetările".

Grupa 62 „Cheltuieli cu alte servicii executate de terţi", cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii", 622 „Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile", 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate", 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal", 625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări", 626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii", 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate", 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi".

Grupa 63 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" cuprinde contul sintetic 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate".

Grupa 64 „Cheltuieli cu personalul" cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu salariile personalului", 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială".

Grupa 65 „Alte cheltuieli de exploatare" care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanţe şi debitori diverşi", 658 „Alte cheltuieli de exploatare".

Grupa 66 „Cheltuieli financiare", care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanţe legate de participaţii", 664 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate", 665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar", 666 „Cheltuieli privind dobânzile", 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate", 668 „Alte cheltuieli financiare".

Grupa 67 „Cheltuieli extraordinare", cuprinde contul sintetic de gradul I: 671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare".

Grupa 68 „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecieri", cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi deprecierile de valoare", 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare".

Grupa 69 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" cuprinde contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit".

00:10

Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcţie contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate, în momentul efectuării. Se creditează la sfârşitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare. Nu prezintă sold; nu apar în bilanţ.

12.1.2 CONTURILE DE VENITURI

Evidenţa veniturilor se ţine cu ajutorul clasei 7 de conturi, care cuprinde următoarele grupe de conturi sintetice:

Grupa 70 „Cifra de afaceri”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”, 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”, 704 „Venituri din lucrări executate şi servicii prestate”, 705 „Venituri din studii şi cercetări”, 706 „Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 708 „Venituri din activităţi diverse”.

Grupa 71 „Variaţia stocurilor”, cuprinde un singur cont 711 „Variaţia stocurilor”.

Grupa 72 „Venituri din producţia de imobilizări” cuprinde conturile 721 „Venituri din producţia de imobilizări necorporale” şi 722 „Venituri din producţia de imobilizări corporale”.

Grupa 74 „Venituri din subvenţii de exploatare” cuprinde contul 741 „Venituri din subvenţii de exploatare”.

Grupa 75 „Alte venituri din exploatare” cuprinde conturile 754 „Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi” şi 758 „Alte venituri din exploatare”.

Grupa 76 „Venituri financiare” cuprinde următoarele conturi sintetice: 761 „Venituri din imobilizări financiare”, 762 „Venituri din investiţii financiare pe termen scurt”, 763 „Venituri din creanţe imobilizate”, 764 „Venituri din titluri de plasament cedate”, 765 „Venituri din diferenţe de curs valutar”, 766 „Venituri din dobânzi”, 767 „Venituri din sconturi obţinute”, 768 „Alte venituri financiare”.

Grupa 77 „Venituri extraordinare” cuprinde contul sintetic 771 „Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare”.

Grupa 78 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere” este formată din conturile: 781 „Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”, 786 „Venituri financiare din provizioane şi ajustări pentru pierdere de valoare”.

Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcţie contabilă de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obţinute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârşitul lunii în corespondenţă cu contul de rezultate „Profit şi pierdere” prin încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold; nu apar în bilanţ.

Conturile de cheltuieli şi cele de venituri se închid la sfârşitul exerciţiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit şi pierdere”, cont de bilanţ, inclus în categoria conturilor de capital.

Contul de rezultate 121 **„Profit şi pierdere**” are funcţie contabilă de cont bifuncţional. În c**reditul** contului se înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune veniturile încorporate în rezultat, în corespondenţă cu debitul conturilor de venituri. În **debitul** contului se înregistrează la sfârşitul perioadei de gestiune cheltuielile repartizate în corespondenţă cu creditul conturiloor de cheltuieli. **Soldul creditor** al contului reflectă profitul realizat, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile. **Soldul debitor** reflectă pierderea obţinută, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul 129 „Repartizarea profitului” este cont rectificativ de rezultate, cu funcţie contabilă de activ. **Debitul** contului reflectă sumele repartizate pentru constituirea de rezerve din profitul realizat în anul încheiat.

00:20

Creditul contului reflectă profitul net realizat în anul încheiat şi repartizat la rezerve. **Soldul** acestui cont este **debitor** şi reflectă repartizările din profit efectuate la sfârşitul anului.

Exemple:

1. La sfârşitul exerciţiului financiar se închid conturile de cheltuieli prin repartizarea lor asupra rezultatului, astfel: „Cheltuieli cu materiile prime”, sold de 450.000 lei; „Cheltuieli cu întreţineri şi reparaţii”, sold 280.000 lei; „Cheltuieli privind mărfurile”, sold 3.000.000 lei; „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”, sold 50.000 lei; „Cheltuieli cu salariile personalului”, sold 50.000.000 lei; „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială”, sold

11.300.000 lei, „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate”, sold 700.000 lei, „Cheltuieli privind dobânzile”, sold 100.000 lei; „Cheltuieli privind sconturile acordate”, sold 400.000 lei; „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”, sold 600.000 lei; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”, sold 1.500.000 lei.

Operaţia determină o micşorare a cheltuielilor (-A) reflectată în creditul conturilor respective de cheltuieli din clasa 6, şi, concomitent, o micşorarea a rezultatului (-P) înregistrată în debitul contului 121 „Profit şi pierdere”, prin următoarea formulă contabilă:

121	=	%	68.380.000 lei
„Profit şi pierdere”		601 „Cheltuieli cu materii prime”	450.000 lei
		611 „Cheltuieli cu întreţineri şi reparaţii”	280.000 lei
		607 „Cheltuieli privind mărfurile”	3.000.000 lei
		626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”	50.000 lei
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului”	50.000.000 lei
		645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială”	11.300.000 lei
		664 „Cheltuieli privind investiţiile financiare cedate”	700.000 lei
		666 „Cheltuieli privind dobânzile”	100.000 lei
		667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”	400.000 lei
		671 „Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare”	600.000 lei
		681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere”	1.500.000 lei

2. La sfârşitul exerciţiului financiar se închid conturile de venituri, după cum urmează: „Venituri din vânzarea produselor finite”, sold 70.000.000 lei; „Venituri din vânzarea semifabricatelor”, sold 12.000.000 lei; „Venituri din vânzarea mărfurilor”, sold 15.000.000 lei; „Variaţia stocurilor”, sold 600.000 lei; „Venituri din investiţii financiare cedate”, sold 100.000 lei; „Venituri din dobânzi”, sold 300.000 lei.

Operaţia are ca efect micşorarea veniturilor realizate (-P) înregistrate în debitul conturilor respective de venituri din clasa 7 şi, concomitent, formarea rezultatului (+P) reflectată în creditul contului 121 „Profit şi pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

%	=	121	98.000.000 lei
701 „Venituri din vânzarea produselor finite”		„Profit	70.000.000 lei
702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”		şi	12.000.000 lei
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”		pierdere	15.000.000 lei
711 „Variaţia stocurilor”		”	600.000 lei
764 „Venituri din investiţii financiare cedate”			100.000 lei
766 „Venituri din dobânzi”			300.000 lei

3. Se calculează şi se înregistrează impozitul pe profit, în sumă de 4.739.200 lei.

Această operaţie economică produce creşterea obligaţiei faţă de stat (+P) şi totodată creşterea cheltuielilor făcute de întreprindere cu plata impozitului pe profit (+A). Cele două conturi în care se va înregistra operaţia economică au aceeaşi denumire cu elementele de bilanţ modificate. Potrivit

regulilor de funcţionare a conturilor, contul „Impozitul de profit” se va **credita** cu creşterea de pasiv, iar contul „Cheltuieli cu impozitul de profit” se va **debita** cu creşterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

691 „Cheltuieli cu impozitul de profit”	=	441 „Impozitul pe profit”	4.739.200 lei	

4. La încheierea exerciţiului financiar se repartizează asupra rezultatului cheltuielile privind impozitul pe profit în sumă de 4.739.200 lei. Operaţia produce o micşorare a cheltuielilor (-A) înregistrată în creditul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” şi, concomitent, o micşorare a rezultatului exerciţiului financiar (-P) înregistrată în debitul contului 121 „Profit şi pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

121 „Profit şi pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul de profit”	4.739.200 lei

În urma acestor înregistrări, contul de rezultate „Profit şi pierdere are pe credit profit brut de 24.880.800 lei, obţinut ca diferenţă între totalul venituri (total sume creditoare) şi total cheltuieli (total sume debitoare), iar pe debit are impozitul pe profit (operaţia 4)

5. Se stabileşte şi se înregistrează rezultatul net bilanţier în baza datelor înregistrate în contul 121 „Profit şi pierdere”.

Rezultatul astfel calculat este înscris în pasivul bilanţului contabil în structura de capitaluri proprii.

La închiderea exerciţiului financiar se repartizează rezultatul favorabil (profit) conform hotărârii Adunării Generale a Acţionarilor, pentru constituire de rezerve, 8.000 lei.

Repartizarea profitului pentru constituirea de rezerve produce, în mod indirect, o micşorare a rezultatului (-P), înregistrată în debitul contului de activ 129 „Repartizarea profitului” şi totodată creşterea rezervelor (+P), înregistrată în creditul contului 106 „Rezerve”, prin formula contabilă:

00:45

129 „Repartizarea profitului”	=	106 „Rezerve”	8.000 lei

121 Profit şi pierdere	
(1) 68.380.000	98.000.000 (2)
SFC 29.620.000	
4.739.200 (4)	
SFC 24.880.800	

REZUMAT:

În vederea înregistrării şi analizei procesului de formare a rezultatului sunt folosite conturile de procese (rezultate) care înregistrează cheltuielile şi veniturile întreprinderii.

Conturile de cheltuieli înregistrează consumurile de resurse în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare, iar conturile de venituri înregistrează veniturile brute obţinute în cadrul activităţilor de exploatare, financiare şi extraordinare Evidenţa cheltuielilor întreprinderii se ţine cu ajutorul clasei de conturi 6 Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcţie contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate, în momentul efectuării. Se creditează la sfârşitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare. Nu prezintă sold; nu apar în bilanţ.

Evidenţa veniturilor unităţilor patrimoniale se ţine cu ajutorul clasei 7 de conturi, Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcţie contabilă de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obţinute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârşitul lunii în corespondenţă cu contul de rezultate „Profit şi pierdere” prin încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold; nu apar în bilanţ.

Conturile de cheltuieli şi cele de venituri se închid la sfârşitul exerciţiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit şi pierdere”, cont de bilanţ, inclus în categoria conturilor de capital.

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Ce înţelegeţi prin clasificarea conturilor?
2. Care sunt criteriile de clasificare a conturilor?
3. Ce grupe de conturi fac parte din clasa conturilor de bilanţ?
4. Enumeraţi câteva conturi de capitaluri şi de datorii.
5. În ce grupe şi subgrupe se împarte clasa conturilor de procese?
6. Ce este planul deconturi şi ce importanţă prezintă pentru contabilitate?
7. În ce constă sistemul zecimal de simbolizare a conturilor în planul de conturi.
8. Cum se clasifică conturile din punctul de vedere al funcţiei contabile?
9. Cum se clasifică conturile din punctul de vedere al sferei de cuprindere?
10. Care sunt corelaţiile dintre contul sintetic şi conturile analitice dezvoltătoare?
11. Ce semnifică înregistrarea contabilă: 6641 = 261 25.000 lei
    a. ieşirea din gestiune a titlurilor de participare vândute;
    b. achiziţionarea titlurilor de participare;
    c. plus de inventar a titlurilor de participare;
    d. plata titlurilor de participare;
    e. ieşirea din gestiune a cheltuielilor de constituire.
12. Care este formula contabilă prin care se înregistrează dividendele de încasat de către o societate în valoare de 10.000 lei, din care încasează 6.000 lei:

a)	%	=	7611	10.000 lei
	5121			6.000 lei
	267			4.000 lei
b)	%	=	7611	10.000 lei
	5121			6.000 lei
	261			4.000 lei
c)	5121	=	7611	6.000 lei
	267	=	261	4.000 lei
d)	261	=	761	10.000 lei

13. Societatea vinde stocul de mărfuri obţinând preţul de 0.2 lei/buc. + TVA 19%. Soldul iniţial al contului 371 este de 300 lei. Până la data vânzării s-au achiziţionat 1.000 buc. cu 0.15 lei/buc. + TVA. Care este formula contabilă corectă pentru scăderea din gestiune a mărfurilor vândute?

a)	411	=	707	150
b)	411	=	%	476
			707	400
			4427	76
c)	607	=	371	400
	411	=	707	600
d)	607	=	371	600
e)	607	=	371	450

14. Conform reglementărilor contabile veniturile reprezintă:

a. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;
b. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;
c. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu;
d. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;
e. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri ale activelor sau descreşteri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuţii ale acţionarilor;

15. Conform reglementărilor contabile cheltuielile reprezintă:
a. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor, care se concretizeză în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari;
b. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă creşteri ale datoriilor, care se concretizeză în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari;
c. creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizeză în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari;
d. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizeză în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari;
e. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor sau creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari;

Raspunsuri: 11 –a; 12 –a; 13 –e; 14 –a; 15 –e.

Unitatea de învăţare 13. BALANŢA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂŢII

Timp necesar: 120 minute

Ca urmare a parcurgerii unităţilor 1-12 veţi putea să înţelegeţi balanţa ca procedeu specific metodei contabilităţii, veţi putea să întocmiţi o balanţă de verificare.

Studiind unitatea, veţi fi capabili:

- ✓ **să clasificaţi balanţele de verificare;**
- ✓ **să întocmiţi balanţa de verificare;**
- ✓ **să explicaţi dependenţa dintre contul contabil şi balanţa de verificare;**
- ✓ **să explicaţi dependenţa dintre balanţa de verificare şi bilanţul contabil;**
- ✓ **să identificaţi, cu ajutorul balanţei de verificare, erorile de verificare.**

13.1 NOŢIUNEA, IMPORTANŢA ŞI FUNCŢIILE BALANŢEI DE VERIFICARE

00:00

Balanţa de verificare sau balanţa conturilor este procedeul specific metodei contabilităţii prin care se realizează verificarea exactităţii înregistrărilor din contabilitate. Verificarea vizează atât respectarea principiului dublei înregistrări a operaţiunilor economice şi financiare cât şi a calculelor aritmetice efectuate cu ocazia înregistrărilor.

Balanţa de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea-mare, care fumizează informaţii în legătură cu soldurile iniţiale, mişcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcţiile pe care le îndeplineşte balanţa de verificare în activitatea concretă enumerăm: funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi; funcţia de realizare a concordanţei dintre conturile analitice şi cele sintetice; funcţia de efectuare a legăturii dintre cont şi bilanţ; funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi.

a) **Funcţia de verificare a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi,** este îndeplinită cu ocazia întocmirii ei. înregistrarea fiecărei operaţii economice concomitent şi cu aceeaşi sumă, în debitul unui cont şi în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare şi totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greşită a unor operaţii economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalităţi între totalurile balanţei, de unde necesitatea verificării înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acesteia caracterul unui instrument de verificare şi control şi de reglare a înregistrării operaţiilor economice.

b) **Funcţia de realizare a concordanţei dintre conturile analitice şi cele sintetice.** Aceasta se înfăptuieşte prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice, se întocmeşte câte o balanţă de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanţele care trebuie să existe între conturile analitice şi contul sintetic, în baza înregistrării fiecărei operaţiuni economice sau financiare concomitent în contul sintetic şi în contul său analitic corespunzător.

c) **Funcţia de legătură între cont şi bilanţ.** Balanţa de verificare stă la baza întocmirii bilanţului. Datele din bilanţ reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ şi pasiv preluate din balanţa de verificare. Deci, balanţa de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice şi cele sintetice şi dintre conturile sintetice şi bilanţ, făcând legătura între procedeele de bază ale metodei contabilităţii.

d) **Funcţia de grupare şi centralizare a datelor înregistrate în conturi.** Compararea şi centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanţei de verificare asigură posibilitatea de a se

00:05

cunoaşte mărimea şi structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale şi băneşti, situaţia debitorilor şi creditorilor, a cheltuielilor veniturilor şi rezultatelor financiare la un moment dat şi în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

00:10

13.2CLASIFICAREA ŞI ÎNTOCMIREA BALANŢELOR DE VERIFICARE

Criteriile după care se pot clasifica balanţele de verificare, sunt: după felul conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalităţi pe care le cuprind; după conţinutul şi forma grafică de prezentare.

a) **După felul conturilor pentru care se întocmesc** sunt balanţe de verificare ale conturilor sintetice, numite şi balanţe generale şi balanţe de verificare ale conturilor analitice, sau balanţe auxiliare.

b) **După numărul de egalităţi pe care le cuprind balanţele de verificare sintetice,** se împart la rândul lor în: balanţe de verificare cu trei până la şase serii de egalităţi. La rândul lor unele dintre aceste balanţe, **după conţinutul şi forma de prezentare** pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi, care se prezintă din punct de vedere al conţinutului într-o singură variantă, ca balanţa de rulaje şi solduri iniţiale şi finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, şi anume: fie sub formă tabelară cu şase coloane, din care două pentru solduri iniţiale, debitoare şi creditoare, două pentru rulaje, debitoare şi creditoare, şi două, pentru solduri finale, debitoare şi creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalităţi între totalul coloanelor perechi; fie sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal, care conţine aceleaşi egalităţi, dar la întretăierea rândurilor cu coloanele şi în care rulajele din perioada curentă sunt redate prin formule contabile (corespondenţe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanţă-şah, deoarece, are forma unei table de şah;

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi se prezintă sub aspectul conţinutului şi al formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare şi creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare şi creditoare, două pentru sume totale, debitoare şi creditoare şi două pentru solduri finale, debitoare şi creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalităţi între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce priveşte balanţele de verificare analitice, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârşitul perioadei, în: balanţe de verificare analitice pentru conturi monofuncţionale şi balanţe de verificare analitice pentru conturi bifuncţionale. În continuare, balanţele de verificare analitice pentru conturile monofuncţionale se clasifică după numărul etaloanelor de evidenţă utilizate în: balanţe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidenţă (bănesc) şi balanţe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidenţă (natural şi bănesc).

Balanţele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârşitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru, semestru sau an, şi de asemenea când necesităţile impun acest lucru, în scopul verificării exactităţii înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanţe de verificare se procedează astfel:

* se trec operaţiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească;
* se totalizează sumele din debitul şi creditul fiecărui cont deschis în cartea - mare şi se stabilesc soldurile acestora;
* se trec datele din conturi (solduri iniţiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanţei de verificare;
* se adună coloanele balanţei de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare şi creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanţei de verificare, trebuie să fie egale cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

00:15

Tipuri de balanţe:
……Care sunt egalităţile balanţiere?
……
……
……

00:20

13.2.1 Balanţele de verificare ale conturilor sintetice

13.2.1.1 Balanţa de verificare cu trei serii de egalităţi

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanţă cuprinde următoare trei tipuri de egalităţi

I | T.Sdi.D.=T.Sdi.C.

II | T.R.D.=T.R.C.

III | T.Sdf.D = T.Sdf.C

RD = rulaje debitoare
RC = rulaje creditoare
Sdi = solduri iniţiale
Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanţe de verificare se satisfac atât funcţiile balanţelor precedente, cât şi funcţia de analiză a activităţii economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoare corelaţii: egalitatea dintre totalul rulajului din balanţă şi totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanţa perioadei curente cu soldurile iniţiale ale perioadei următoare.

BALANŢA DE VERIFICARE A RULAJELOR ŞI SOLDURILOR

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SOLDURI INŢIALE		RULAJE		SOLDURI FINALE	
		Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1 2 3 n							
	TOTAL	T.Sdi.D.	T.Sdi.C.	T.R.D.	T.R.C.	T.Sdf.D	T.Sdf.C
		I		II		III	

A doua variantă a balanţei de verificare cu trei serii de egalităţi este balanţa-şah. Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activităţii desfăşurate pe o perioadă dată, acesta fumizează informaţii şi asupra naturii operaţiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activităţii. întrucât, natura operaţiilor economice este reflectată prin corespondenţa conturilor s-a impus necesitatea creării balanţei-şah care permite redarea corespondenţei conturilor în care s-a înregistrat operaţia economică în partidă dublă. Cu ajutorul

acestei balanţe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci şi dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conţinutului economic al operaţiei efectuate.

Balanţa de verificare şah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principiul matriceal.

Cu ajutorul ei, cele trei egalităţi nu se obţin între coloanele perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redate pe conturi corespondente.

00:35

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanţă, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune şi imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit Executarea ei se face uşor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondenţele (din acelaşi motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanţe de verificare este redat în următorul tabel:

13.2.1.2 Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi

Această balanţă de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinare a tipurilor cu una, două şi trei serii de egalităţi şi a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii curente cu sumele de la sfârşitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activităţii întreprinderii şi a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera şi structura mijloacelor surselor şi proceselor economice. Cele patru serii de egalităţi care se stabilesc cu acest tip de balanţă sunt următoarele:

I	T_1S.D.=T_1S.C.
II	T.R.D.=T.R.C.
III	T_2S.D. = T_2S.C.
IV	T.Sdf.D. = T.Sdf.C.

T_1S. = total sume de la sfârşitul lunii precedente

T_2S. = total sume de la sfârşitul lunii curente

Balanţa de verificare cu patru serii de egalităţi reprezintă modelul cel mai complet de balanţă tabelară, întrucât satisface funcţiile tuturor celorlalte balanţe de acelaşi tip, şi în plus oferă informaţii pentru efectuarea în dinamică a analizei economico-financiară.

BALANŢA DE VERIFICARE CU PATRU SERII DE EGALITĂŢI

Simbolul conturilor	Denumirea conturilor	SUME PRECEDENTE		RULAJE		TOTAL SUME		SOLDURI FINALE	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1 2 3 a									
	TOTAL	T_1S.D.	T_1S.C.	TRc.D	TRc.C	T_2S.D.	T_2S.C.	T.Sdf.D	T.Sdf.C
		I		II		III		IV	

13.2.2 Balanţele de verificare ale conturilor analitice

00:40

În situaţia în care conturile sintetice se desfăşoară în analitice, este necesar să se întocmească şi balanţe de verificare analitice.

Se poate întocmi câte o balanţă analitică pentru fiecare cont sau grupă de conturi sintetice, desfăşurat pe analitice sau pentru toate conturile analitice.

Balanţele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidenţa analitică şi evidenţa sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanţe auxiliare sau secundare.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltătoare a sumelor totale şi a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru conturile sintetice. Cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelaţii şi indicatori care diferă de modul de funcţionare a conturilor şi de numărul de etaloane de evidenţă utilizate în cadrul conturilor analitice.

13.2.2.1 Balanţa de verificare analitică pentru conturi monofuncţionale

Conturile monofuncţionale sunt acelea care la sfârşitul perioadelor de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie numai creditor. Prin urmare şi conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de acelaşi fel cu soldul contului sintetic.

13.2.1.1. Balanţa de verificare analitică pentru conturile monofuncţionale cu un singur etalon de evidenţă

Aceasta se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare şi creditoare) şi o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanţa de verificare sintetică, această balanţă analitică nu are egalităţi în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate, adică atunci când totalul coloanei sold este zero.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice şi cel sintetic de care aparţin, se verifică prin corelaţiile între datele debitoare ale tuturor analiticelor din balanţă, trebuie să fie egal totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanţă trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanţă, trebuie să fie egal şi de acelaşi sens cu soldul contului sintetic.

BALANŢA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului „Creditori”

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	TOTAL SUME		SOLD
		Debitor	Creditor	
1 2 n				
	TOTAL	X	X	X
	Contul sintetic „Creditori”	X	X	X

13.2.1.2. Balanţa de verificare a conturilor monofuncţionale cu două etaloane de evidenţă

Acest tip de balanţă se prezintă sub formă tabelară şi conţine în plus faţă de cea precedentă, coloane pentru cantităţi intrate, cantităţi ieşite şi stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conţinut material, care după funcţia contabilă sunt întotdeauna de activ şi au numai sold debitor.

Controlul se efectuează prin intermediul corelaţiilor care trebuie să existe între datele din balanţă şi cele din contul sintetic respectiv, corelaţii care se stabilesc ca şi la balanţa precedentă.

00:50

BALANTA DE VERIFICARE ANALITICĂ
a contului „Materiale”

Conturile analitice	Denumirea conturilor analitice	Felul etalonului natural	CANTITĂŢI			TOTAL SUME		SOLDURI
			Intrări	Ieşiri	STOC	Debitoare	Creditoare	
1 2 3 n								
		TOTAL	-	-	-	x	x	x
	Contul sintetic „Materiale”	-	-	-	x	x	x	

Care legături există între balanţa sintetică şi cea analitică?

……

……

……

00:55

13.3 IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANŢELOR DE VERIFICARE

Balanţele de verificare îndeplinesc funcţia de control şi identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităţilor care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum şi prin intermediul corelaţiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalităţi sau a unei corelaţii se datorează existenţei unei erori.

Cu ajutorul balanţei de verificare se pot descoperi o serie de erori cum sunt: erori de întocmire a balanţei de verificare, erori de înregistrare în cartea-mare şi erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor care **nu** se **pot descoperi** cu ajutorul balanţelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operaţiilor, erorile de compensaţie, erorile de imputaţie şi erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile constau în faptul că operaţia economică nu a fost înregistrată deloc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

Erorile de compensaţie se datorează raportării greşite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau mai multor conturi şi altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeaşi parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariţiei de solduri finale nefireşti în unele conturi.

Erorile de imputaţie se datorează reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât şi la **credit,** însă nu în conturile în care trebuia trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conţinutului economic al operaţiei respective.

Erorile de înregistrare în registrul jurnal se pot datora stabilirii greşite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operaţii de două ori, atât la debit, cât şi la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât şi în credit.

Singura balanţă de verificare care descoperă erorile care nu influenţează egalităţile este balanţa-şah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalităţi şi corespondenţa conturilor.

13.4 MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANŢEI DE VERIFICARE

Pentru întocmirea balanţei de verificare se procedează astfel:

- se transpun operaţiile din jurnal în conturi (cartea mare), efectuate în timpul perioadei de gestiune;
- se totalizează sume înregistrate în debitul şi creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare şi se stabilesc soldul acestora;
- se transpun datele din conturile deschise în cartea-mare, toate datele: soldurile iniţiale, sau sumele precedente, rulajele, sumele totale şi soldurile finale, în formularul balanţei de verificare;
- se adună coloanele balanţei de verificare, iar totalurile obţinute în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare-creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor din balanţa de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.

01:10

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanţei de verificare se porneşte de la o situaţie iniţială (bilanţul contabil care urmează) şi operaţiilor economice care au fost înregistrate în ordine cronologică şi sistematică în continuare.

BILANŢ
încheiat la 31 decembrie 2006

Denumirea posturilor	Sume	Denumirea posturilor	Sume
Echipamente tehnologice	20.000	Capital social	1.700
Materii prime	1.000	Rezerve	1.000
Clienţi	3.000	Furnizori	5.000
Conturi curente la bănci	10.000	Credite bancare pe	12.000
Casa	1.000	termen scurt	
Total activ	35.000	Total pasiv	35.000

Operaţiuni derulate în trimestrul I anul N:

<u>În luna ianuarie</u>:

1. Se recepţionează materii prime de la furnizori la preţ de facturare de 2.000 lei, pentru care se emite un efect de comerţ în sumă de 1.200 lei[14].
2. Se înregistrează salarii brute datorate conform statului de plată, în sumă de 10.000 lei.
3. Se înregistrează impozitul pe salarii cuvenit bugetului de stat în sumă de 1.360 lei şi contribuţia la asigurări sociale de 1.500 lei.
4. Se ridică numerar din contul de la bancă în sumă de 7.140 lei, pentru plata salariilor.
5. Se plătesc salariile datorate în sumă de 7.140 lei.
6. Se virează la buget reţinerile din salariile brute de 2.860 lei.

<u>În luna februarie:</u>

7. Se achiziţionează un utilaj în valoare de 15.000 lei, conform facturii furnizorului.
8. Se restituie un credit pe termen scurt în sumă de 4.000 lei.
9. Se încasează prin bancă facturi scadente de la clienţi în sumă de 1.100 lei.
10. Se achită prin bancă la scadenţă efectul comercial de plătit în sumă de 1.200 lei.
11. Se obţine un credit bancar pe termen scurt în sumă de 6.000 lei.

[14] Societatea este scutită de TVA

În luna martie:

12. Se majorează capitalul social prin încorporarea de rezerve în sumă de 1.000 lei.
14. Se achită facturi scadente către furnizori în sumă de 800 lei.

Operaţiunile economice şi financiare se înregistrează în ordine cronologică în jurnal:

REGISTRUL JURNAL

Nr. înreg.	Explicaţia	Simbol cont D	Simbol cont C	Sume D	Sume C
1	Aprovizionare cu materii prime	301 „Materii prime”	% 401 „Furnizori” 403 „Efecte de plată”	2.000	800 1.200
2	Salarii brute datorate	641 „Cheltuieli cu salariile”	421 „Personal salarii datorate”	10.000	10.000
3	Reţineri legale din salarii	421 „Personal salarii datorate”	% 444 „Impozit pe salarii’ 431 „Asigurări sociale”	2.860	1.360 1.500
4	Ridicare numerar	531 „Casa”	5121 „Conturi curente la bănci”	7.140	7.140
5	Plata salariilor	421 „Personal salarii datorate”	531 „Casa”	7.140	7.140
6	Viramente datorii fiscale	% 444 Impozit pe salarii 431 „Asigurări sociale”	512 „Conturi curente la bănci”	1.360 1.500	2.860
7	Achiziţie utilaj	213 „Echipamente tehnologice”	404 „Furnizori imobilizări”	15.000	15.000
8	Restituire credit pe termen scurt	519 „Credite pe termen scurt”	512 „Conturi curente la bănci”	4.000	4.000
9	Încasare facturi clienţi	512 „Conturi curente la bănci”	411 „Clienţi”	1.100	1.100
10	Achitare efecte de plată	403 „Efecte de plătit”	512 „Conturi curente la bănci”	1.200	1.200
11	Obţinere credit bancar pe termen scurt	512 „Conturi Curente la bănci”	519 „Credite pe termen scurt”	6.000	6.000
12	Încorporare rezerve la capital social	106 „Rezerve”	101 „Capital social”	1.000	1.000
13	Plată facturi furnizori	401 „Furnizori”	512 „Conturi curente la bănci”	800	800

Înregistrarea operaţiunilor economice şi financiare în Cartea – mare

101 Capital social

Data	Explicaţia	Nr. crt.

1 I	Sold iniţial	-	-	17.000
15 III	106 Rezerve	12		1.000
31 III	Sold final creditor	-	18.000	
			18.000	18.000

106 Rezerve

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-	-	1.000
15 III	101 Capital social	12	1.000	
	Sold final		0	
			1.000	1.000

213 Echipamente tehnologice

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-	20.000	-
10 II	404 Furnizori de	7	15.000	
31 III	imobilizări	-	-	
	Sold final debitor			35.000
			35.000	35.000

301 Materii prime

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-	1.000	-
5 I	401 Furnizori	1	800	-
5 I	403 Efecte de plată	1	1.200	-
31 III	Sold final debitor	-	-	3.000
			3.000	3.000

401 Furnizori

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-		- 5.000
5 I	301 Materii prime	1		- 800
20 III	512 Conturi curente	13	800	
31 III	la bănci	-	5.000	
	Sold final creditor			
			5.800	5.800

403 Efecte de plată

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
5 I	301 Materii prime	1	-	1.200
20 II	512 Conturi curente la bănci	10	1.200	-
			1.200	1.200

404 Furnizori de imobilizări

Data	Explicaţia	Nr. crt		
2 II	213 Echipamente	7	-	15.000
31 III	tehnologice	-	15.000	-
	Sold final creditor			

			15.000	15.000

411 Clienţi

Data	Explicaţia	Nr. crt		
1 I	Sold iniţial	-	3.000	-
15 II	512 Conturi curente la bănci	9	-	1.100
31 III	Sold final debitor			1.900
			3.000	3.000

421 Personal – salarii datorate

Data	Explicaţia	Nr. crt		
20 I	641 Cheltuieli cu salarii	2	-	10.000
20 I	444 Impozit pe salarii	3	1.360	-
20 I	431 Asigurării sociale	3	1.500	-
25 I	531 Casa	4	7.140	-
			10.000	10.000

431 Asigurări sociale

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
20 I	421 Pers. – salarii datorate	3	-	1.500
25 I	512 Conturi curente la bănci	6	1.500	-
			1.500	1.500

444 Impozit pe salarii

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
20 I	421 Pers. – salarii datorate	3	-	1.360
25 I	512 Conturi curente la bănci	6	1.360	-
			1.360	1.360

512 Conturi curente la bănci

Data	Explicaţia	Nr. crt.	D	C
1 I	Sold iniţial	-	10.000	-
20 I	531 Casa	4	-	7.140
22 I	444 Impozit pe salarii	6	-	1.360
22 I	431 Asigurări sociale	6	-	1.500
12 II	519 Credit termen scurt	8	-	4.000
14 II	411 Clienţi	9	1.100	-
15 II	403 Efecte de plătit	10	-	1.200
20 II	519 Credit termen scurt	11	6.000	-
25 III	401 Furnizori	13	-	800
31 III	Sold final debitor	-	-	1.100
			17.100	17.100

519 Credite bancare pe termen scurt

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-	-	12.000
11 II	512 Conturi curente la bănci	8	4.000	-
16 II	512 Conturi curente la bănci	11	-	6.000
31 III	Sold final creditor	-	14.000	-
			18.000	18.000

531 Casa

Data	Explicaţia	Nr. crt.		
1 I	Sold iniţial	-	1.000	-
20 I	512 Conturi curente la bănci	4	7.140	-
25 I	421 Personal - salarii datorate	5	-	7.140
31 III	Sold final debitor	-	-	1.000
			8.140	8.140

641 Cheltuieli cu salariile

Data	Explicaţia	Nr. crt		
20 I	421 Personal - salarii datorate	2	10.000	-
31 III	Sold final debitor	-	-	10.000
			10.000	10.000

Balanţa de verificare întocmită la 31 martie N

Denumire conturi	Solduri iniţiale		Rulaje		Solduri finale	
	D	C	D	C	D	C
101 Capital social	-	17.000	-	1.000	-	18.000
106 Rezerve	-	1.000	1.000	-	-	-
213 Echipamente tehnologice	20.000	-	15.000	-	35.000	-
301 Materii prime	1.000	-	2.000	-	3.000	-
401 Furnizori	-	5.000	800	800	-	5.000
403 Efecte de plătit	-	-	1.200	1.200	-	-
404 Furnizori de imobilizări	-	-	-	15.000	-	15.000
411 Clienţi	3.000	-	-	1.100	1.900	-
421 Personal – salarii datorate	-	-	10.000	10.000	-	-
431 Asigurări sociale	-	-	1.500	1.500	-	-
444 Impozitul pe salarii	-	-	1.360	1.360	-	-
512 Conturi curente la bănci	10.000	-	7.100	16.000	1.100	-
519 Credite bancare pe termen scurt	-	12.000	4.000	6.000	-	14.000
531 Casa	1.000	-	7.140	7.140	1.000	-
641 Cheltuieli cu salariile	-	-	10.000	-	10.000	-
TOTAL	**35.000**	**35.000**	**61.100**	**61.100**	**52.000**	**52.000**

BALANŢA DE VERIFICARE
întocmită la 31 martie N

Denumirea conturilor	Sume totale din perioada precedentă		Rulaje luna curentă		Sume totale		Solduri finale	
	D	C	D	C	D	C	D	C
101 Capital social	-	17.000	-	1.000	-	18.000	-	18.000
106 Rezerve	-	1.000	1.000	-	1.000	1.000	-	-
213 Echipamente tehnologice	35.000	-	-	-	35.000	-	35.000	-
301 Materii prime	3.000	-	-	-	3.000	-	3.000	-
401 Furnizori	-	5.800	800	-	800	5.800	-	5.000
403 Efecte de plătit	1.200	1.200	-	-	1.200	1.200	-	-
404 Furnizori de imobilizări	-	15.000	-	-	-	15.000	-	15.000
411 Clienţi	3.000	1.100	-	-	3.000	1.100	1.900	-
421 Personal – salarii datorate	10.000	10.000	-	-	10.000	10.000	-	-
413 asigurări sociale	1.500	1.500	-	-	1.500	1.500	-	-
444 Impozitul pe salarii	1.360	1.360	-	-	1.360	1.360	-	-
512 contul curent de la bănci	17.100	15.200		800	17.100	16.000	1.100	-
519 Credite bancare pe termen scurt	4.000	18.000	-	-	4.000	18.000	-	14.000
531 Casa	8.140	7.140	-	-	8.140	7.140	1.000	-
641 Cheltuieli cu salariile	10.000	-	-	-	10.000	-	10.000	-
TOTAL	**94.300**	**94.300**	**1.800**	**1.800**	**96.100**	**96.100**	**52.000**	**52.000**

02:00

EVALUARE

Timp necesar: 40 min

1. Ce este balanţa de verificare?
2. Enumeraţi funcţiile balanţei de verificare.
3. Cum se realizează cu ajutorul balanţei de verificare funcţia de control a exactităţii înregistrărilor efectuate în conturi?
4. Care sunt criteriile de clasificare a balanţelor de verificare?
5. Cum se clasifică balanţele de verificare după felul conturilor pentru care se întocmesc?
6. Cum se clasifică balanţele de verificare ale conturilor sintetice după numărul egalităţilor pe care le cuprind?
7. Cum se clasifică balanţele de verificare ale conturilor analitice?
8. Sub ce formă se poate prezenta din punct de vedere grafic balanţa cu trei serii de egalităţi?
9. Ce informaţii oferă în plus balanţa şah?
10. Enumeraţi erorile care se pot descoperi cu ajutorul balanţei de verificare.
11. Enumeraţi erorile care nu se pot descoperi cu ajutorul balanţei de verificare.

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2005
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene

Unitatea de învăţare 14. LUCRĂRI DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI

Timp necesar: 90 minute

După ce aţi întocmit balanţa de verificare, o să vă familiarăzaţi acum cu lucrările de închidere a exerciţiului financiar, cu întocmirea situaţiilor financiare

Studiind unitatea, veti fi capabili:

- ✓ **să efectuaţi lucrările preliminarii în vederea închiderii exerciţiului financiar**
- ✓ **să explicaţi dependenţa dintre etapele de efectuare a lucrărilor de închidere;**
- ✓ **să explicaţi dependenţa între evaluarea la bilanţ şi în celelalte momente (intrare, inventar); între aceasta ăi principiile contabile;**
- ✓ **să transpuneţi informaţiile contabile din balanţa de verificare în formularul de bilanţ**

14.1DELIMITĂRI PRIVIND LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCIŢIULUI

00:00

Realizarea funcţiilor contabilităţii implică sintetizarea şi generalizarea informaţiilor din contabilitatea curentă, în vederea stabilirii periodic a poziţiei financiare cu ajutorul bilanţului şi a rezultatelor obţinute cu ajutorul contului de profit şi pierdere.

Legea contabilităţii nr.82/1991 aplicată împreună cu[15] reglementările contabile conforme cu Directivele europene prevede forma şi conţinutul situaţiilor financiare. Acestea cuprind:

1. Bilanţul contabil
2. Contul de profit şi pierdere
3. Situaţia modificăriicapitalurilor proprii
4. Situaţia fluxurilor de numerar
5. Note explicative

Pentru noţiunea de documente contabile de sinteză sunt folosite denumiri diferite în normele şi standardele internaţionale de contabilitate. Astfel, Directiva a IV-a U.E. utilizează denumirea de „Conturi anuale”, sistemul anglo-saxon foloseşte denumirea de „Situaţii financiare” în care sunt incluse conturile anuale şi notele la conturile anuale.

a) Note la conturile anuale:
   - capitaluri proprii;
   - active imobilizate;
   - provizioane;
   - repartizarea profitului;
   - analiza rezultatului din exploatare;
   - situaţia creanţelor şi datoriilor;
   - principii, politici şi metode contabile;
   - acţiuni şi obligaţiuni;
   - informaţii privind salariaţii, administratorii, directorii.

Fiind un document de sinteză complex, Situaţiile financiare trebuie să dea o imagine fidelă a poziţiei financiare, a rezultatului obţinut şi a modificării poziţiei financiare.

[15] Ordinul ministrului finanţelor nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele de Contabilitate Internaţionale.

Semnificaţia bilanţului[16] ca principal instrument de sintetizare şi generalizare la un moment dat, pe baza principiului partidei duble, a informaţiilor contabilităţii curente, poate fi relevată prin abordările contemporane ale sale[17]:

- Pornind de la patrimoniu „...format din ansamblul bunurilor, al drepturilor şi obligaţiilor ce caracterizează situaţia unei entităţi patrimoniale la un moment dat, rezultă că bilanţul prezintă capitalurile titularului de patrimoniu, reprezentate sub dublu aspect: al originii lor - resurse şi al modului de utilizare.

Rezultă ecuaţia economică a bilanţului:

Utilizări = Resurse

Respectiv, pe plan procedural:

Active = Pasive

00:10

Pornind de la finalitatea bilanţului — asigurarea informaţiei necesare analizei economico-financiare, bilanţul poate fi abordat din punct de vedere funcţional:

Prezentarea funcţională a bilanţului:

<table>
<tr><td>Funcţia de investiţii</td><td>Activ imobilizat</td><td>Capitaluri proprii</td><td rowspan="3">Funcţia de finanţare</td></tr>
<tr><td>Funcţia de exploatare</td><td>(+) Stocuri
(+) Creanţe clienţi
(-) Datorii faţă de furnizori</td><td rowspan="2">Datorii financiare</td></tr>
<tr><td>Funcţia de trezorerie</td><td>Titluri de plasament
disponibilităţi</td></tr>
</table>

Situaţiile financiare cuprind:

……
……
……
……

00:13

14.2CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA BILANŢULUI

Bilanţul este documentul de sinteză în care se prezintă (descrie) activul, capitalurile proprii şi datoriile entităţii economice.

Structurile activului, capitalurilor proprii şi datoriilor rezultă prin agregarea şi consolidarea informaţiilor din contabilitatea curentă, soldurile conturilor sintetice, privind elementele de activ, capitaluri proprii şi datorii astfel:

[16] Trebuie specificat faptul că noţiunea de *bilanţ* a fost folosită pentru *Situaţiile financiare* până în anii 2000, când s-a trecut la conformitate cu normele internaţionale sau europene.
[17] N.Feleagă, I.Ionaşcu „Tratat de Contabilitate Financiară”, Ed. Economică, 1998

Grupe de activ:
I. Active imobilizate;
II. Active circulante;
III. Cheltuieli înregistrate în avans;

Grupe de pasiv:
I. Capitaluri proprii;
II. Provizioane;
III. Datorii;
IV. Venituri în avans.

Ordonarea activului şi pasivului bilanţier are la bază un criteriu dublu:
- criteriul primar: pentru active, natura economică a acestora iar pentru pasive, natura lor juridică;
- criteriul secundar: pentru active – lichiditatea, iar pentru pasive – exigibilitatea.

Ordonarea structurilor bilanţiere (grupe, capitole, posturi) în funcţie de criteriul lichidităţii activului şi exigibilităţii pasivului:

În bilanţul din ţara noastră şi cel din ţările Europei continentale ordonarea posturilor în activ se face în ordinea inversă lichidităţii, de la cele mai puţin lichide - active imobilizare, la disponibilităţi băneşti ca formă de lichiditate absolută, iar în pasiv în ordinea exigibilităţii, pe principiul exigibilităţii descrescânde - de la cele imediat exigibile la cele mai puţin exigibile, respectiv de la datoriile pe termen scurt, la capital – ultima structură care dispare în cazul lichidării entităţii.

Informaţii ce trebuie prezentate în bilanţ

Raţionamentele privind prezentarea separată în bilanţ a altor elemente care dau substanţă informaţiei prezentate, au la bază trei criterii:

- **natura şi lichiditatea activelor precum şi pragul lor de semnificaţie,** conducând la prezentarea separată a fondului comercial şi a activelor provenind din cheltuieli de dezvoltare, a activelor monetare şi nemonetare, precum şi a activelor curente şi a celor imobilizate.
- **funcţia activelor în cadrul entităţii,** conduce la prezentarea separată a activelor financiare şi de exploatare, a stocurilor, creanţelor, disponibilităţilor băneşti şi echivalente.
- **suma, natura şi delimitarea în timp a datoriilor** conducând la prezentarea separată a datoriilor purtătoare şi nepurtătoare de dobândă şi a provizioanelor, clasificate în curent şi pe termen lung.

14.3 ÎNTOCMIREA BILANŢULUI CONTABIL

14.3.1 Principii de întocmire

Principiile întocmirii bilanţului sunt:

a. Principiul întocmirii bilanţului pe baza informaţiilor consemnate în documentele primare.

Caracterul real al bilanţului se bazează pe reflectarea complexă şi calitativă a operaţiilor economice şi financiare în documentele justificative şi înregistrarea acestor documente în conturi.

b. Principiul întocmirii bilanţului pe baza informaţiilor prelucrate de sistemul conturilor.

Indicatorii bilanţieri se construiesc prin agregarea pe un plan superior a datelor furnizate de sistemul de conturi. La sfârşitul exerciţiului financiar, soldurile finale ale conturilor, verificate prin balanţa conturilor şi puse de acord cu realitatea prin inventarierea patrimoniului sunt grupate conform structurii informaţionale a bilanţului şi înscrise în posturile de bilanţ corespunzătoare.

c. Inventarierea elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii – baza concordanţei dintre contabilitatea curentă şi realitatea reflectată în bilanţ.

d. Calculaţia cheltuielilor şi veniturilor – baza concordanţei dintre contabilitatea curentă şi realitatea reflectată în bilanţ.

e. Omogenizarea elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii prin evaluare.

00:30

Importanţa evaluării elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii constă în asigurarea realităţii indicatorilor bilanţieri.

14.3.2 Lucrări premergătoare închiderii exerciţiului

În vederea elaborării bilanţului este obligatorie parcurgerea următoarelor etape (lucrări) pregătitoare, de închidere a exerciţiului.

Structura lucrărilor de închidere a exerciţiului este următoarea:

1. Elaborarea balanţei conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii.
3. Înregistrarea operaţiunilor contabile de regularizare:
- diferenţe la inventariere;
- amortizări;
- ajustări pentru deprecieri;
- provizioane;
- delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor.
4. Elaborarea balanţei conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exerciţiului şi distribuirea profitului sau finanţarea pierderii.
6. Redactarea bilanţului contabil.

00:32

14.3.2.1. Elaborarea balanţei conturilor înainte de inventariere.

Balanţa realizează centralizarea şi controlul exactităţii datelor înregistrate în conturi. Balanţa conturilor înainte de inventariere, prin calculul soldurilor finale, asigură datele necesare comparării acestor solduri contabile cu soldurile stabilite prin inventarul faptic.

Acest aspect sugerează abordarea balanţei conturilor înainte de inventariere ca un inventar contabil.

Controlul respectării dublei înregistrări a tuturor documentelor justificative privind operaţiunile economice şi financiare din cursul exerciţiului este atestat de egalitatea dintre totalul rulajului debitor sau creditor din balanţă şi totalul rulajului calculat în Registrul-jurnal.

14.3.2.2. Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii.

Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii şi datorii stabileşte situaţia reală a patrimoniului prin constatarea mărimii faptice a elementelor bilanţiere şi evaluarea lor la valoarea actuală.

Relaţia proprie inventarului este de forma:

Situaţia netă = Activul inventariat – Datorii inventariate

Constatarea existenţei elementelor inventariate se face prin observarea directă (numărare, măsurare, cântărire şi calcule tehnice), pentru bunurile corporale, sau pe bază de registre sau documente pentru bunurile necorporale, creanţe şi datorii.

00:35

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, diferenţiate în raport de felul şi natura activelor, capitalurilor proprii şi datoriilor. Recapitularea elementelor inventariate, grupate în funcţie de natura lor, conform posturilor din bilanţul contabil, se consemnează în Registrul - inventar.

14.3.2.3. Înregistrarea operaţiunilor contabile de regularizare

14.3.2.3.1 Operaţiile de regularizare a plusurilor şi minusurilor de inventar au la bază principiul: plusurile se înregistrează ca intrări în entitate, iar măsurile se impută. Dacă minusurile constatate nu se datorează vinei cuiva, se decontează asupra cheltuielilor. Se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazul în care există riscul de confuzie între sortimentele aceluiaşi produs, fără a se diminua patrimoniul unităţii. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeaşi perioadă de gestiune şi la acelaşi gestionar.

Exemple de înregistrări ale plusurilor constatate la inventariere:

- Plus de inventar la materii prime de 800.000 lei:

301 „Materii prime”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”	800.000 lei

SAU

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	800.000 lei

- Plus de inventar la produse finite de 1 .000.000 lei:

345 „Produse finite”	=	711 „Venituri din producţia stocată”	1.000.000 lei

- Plus de inventar la utilaje, de 6.000.000 lei:

2131 „Echipamente tehnologice”	=	4754 „Plusuri de inventar de natura imobilizărilor”	6.000.000 lei

- Plus de inventar de 30.000 lei la casierie:

5311 „Casa în lei”	=	668 „Alte cheltuieli financiare”	30.000 lei

- La constatarea unui plus de mărfuri într-o unitate comercială cu amănuntul, unde evidenţa stocului de mărfuri se ţine la preţ de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, înregistrarea contabilă este următoarea:

371 “Mărfuri”	=	%	preţ cu amănuntul
		607 „Cheltuieli privind mărfurile”	preţ cumpărare
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”	adaos comercial
		4428 „TVA neexigibilă”	

SAU

%	=	371 “Mărfuri”	preţ cu amănuntul
607 „Cheltuieli privind mărfurile”			preţ cumpărare
378 „Diferenţe de preţ la mărfuri”			adaos comercial
4428 „TVA neexigibilă”			

- Minusurile constatate la inventarierea stocurilor cumpărate se înregistrează astfel:

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”	
602 „Cheltuieli cu materiale consumabile”	=	302 „Materiale consumabile”	
607 „Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 „Mărfuri”	

sau, în cazul unităţilor comerciale cu amănuntul:

% 607 „Cheltuieli privind mărfurile” 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri” 4428 „TVA neexigibilă”	=	371 „Mărfuri”

Imputarea lipsurilor se înregistrează ca o creanţă fie asupra unui salariat, fie asupra unui terţ, astfel:

4282 „Alte creanţe în legătură cu personalul” Sau 461 “Debitori diverşi”	=	% 758 „Alte venituri din exploatare” 4427 “TVA colectată”

Minusurile constatate la elemente de natura imobilizărilor corporale se înregistrează diferenţiat în funcţie de starea acestora — complet sau incomplet amortizate:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	=	213 “ Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii”	valoare contabilă

% 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” 6582 „Cheltuieli privind operaţiile de capital”	=	213 “ Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii”	valoare contabilă de înregistrare amortizare înregistrată valoare rămasă de amortizat

14.3.2.3.2. Operaţii privind calculul amortizărilor

Amortizarea activelor imobilizate se calculează şi înregistrează pe baza planului de amortizare. Dacă la închiderea exerciţiului financiar, după inventarierea generală, se constată că valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de rămasă de amortizat, apare necesitatea regularizării diferenţei.

Regularizarea se efectuează astfel:

- înregistrarea unei amortizări dacă diferenţa reprezintă o depreciere ireversibilă (fie datorată uzurii morale, fie bunurile propuse spre casare fiind inutilizabile);

- constituirea de ajustări pentru deprecierea reversibilă a activelor imobilizate cauzate de: supraevaluarea imobilizărilor la o reevaluare anterioară, lipsa de utilitate temporară a acestora în momentul inventarierii.

14.3.2.3.3 Operaţii de regularizare privind ajustările pentru depreciere

Ajustările pentru deprecieri vizează acele elemente de activ neamortizabile a căror valoare de inventar la data închiderii exerciţiului este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micşorări de valoare sunt regularizate la închiderea conturilor.

În acest scop se procedează astfel:

a) În situaţia în care deprecierea calculată pe baza inventarului (valoarea contabilă - valoarea de inventar) este superioară ajustării existente (soldul creditor al conturilor de ajustări pentru depreciere) se constituie o ajustare suplimentară, înregistrarea constând în debitarea contului de cheltuieli cu amortizările şi provizioanele şi ajustările pentru depreciere în corespondenţă cu creditul conturilor de ajustări pentru deprecieri.

b) În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară ajustării constituite, se diminuează ajustarea înregistrată cu diferenţa corespunzătoare, se efectuează înregistrarea constând în debitarea conturilor de ajustări pentru deprecieri în corespondenţă cu creditul contului de venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere.

14.3.2.3.4 Provizioanele se constituie pentru finanţarea acelor cheltuieli şi pierderi a căror realizare sau plată urmează a se realiza în perioadele următoare.

La închiderea exerciţiului, se analizează provizioanele constituite la finele anului precedent şi cele în cursul exerciţiului, regularizându-se astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli cu amortizarea şi provizioanele, în cazul majorării provizionului şi creditul conturilor de provizioane;

b) prin creditul conturilor de venituri din provizioane în corespondenţă cu debitul conturilor de provizioane când provizioanele trebuie diminuate sau anulate, respectiv acestea devin total sau parţial fără obiect.

00:55

14.3.2.3.5 Operaţii privind delimitarea în timp a veniturilor şi a cheltuielilor

Pentru calculul corect a rezultatului aferent exerciţiului curent, în baza principiului independenţei exerciţiilor, se realizează delimitarea în timp a cheltuielilor şi a veniturilor pe următoarele coordonate:

a) Regularizarea cheltuielilor şi veniturilor înregistrate în avans:

- cheltuielile constatate la închiderea exerciţiului ca fiind aferente exerciţiului următor:

471 „Cheltuieli înregistrate în avans”	=	Conturi de cheltuieli din grupele 61, 62, 65, 66

- cota scadentă cuvenită exerciţiului curent din cheltuielile înregistrate în avans în exerciţiile precedente:

Conturi de cheltuieli din grupele 61, 62, 65, 66	=	471 „Cheltuieli înregistrate în avans”

- înregistrarea directă, în cursul exerciţiului, a unor venituri aferente exerciţiilor viitoare:

4111 “Clienţi”	=	472

Sau 5121 “Conturi la bănci în lei”	„Venituri înregistrate în avans”

- transferul asupra exerciţiului curent a cotei de venit cuvenită, anterior înregistrat în contul de regularizare:

472 „Venituri înregistrate în avans”	=	Conturi de venituri din grupele 70, 76

14.3.2.4. Întocmirea unei noi balanţe de verificare.

14.3.2.5. Determinarea rezultatului prin contul 121 „Profit şi pierdere”.

01:05

Rezultatul contabil înainte de impozitare se determină ca diferenţă dintre veniturile aferente exerciţiului şi cheltuielile angajate pentru realizarea veniturilor.

În scopul determinării rezultatului se închid conturile de venituri din clasa 7 şi de cheltuieli din clasa 6 grupate în structurile prezentate.

7XX „Conturi de venituri”	=	121 „Profit şi pierdere”
121 „Profit şi pierdere”	=	6XX „Conturi de cheltuieli”

Pentru impozitarea profitului apare necesitatea disocierii rezultatului contabil de rezultatul fiscal, deoarece contabilitatea este conectată la fiscalitate, iar principiile contabile nu sunt în totalitate convergente cu principiile impunerii fiscale.

Rezultatul contabil reprezintă soldul contului 121 „Profit şi pierdere” înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal se stabileşte conform regulilor fiscale, şi în funcţie de acesta se calculează suma impozitelor exigibile (sau rambursabile).

Masa profitului impozabil determinată după metoda impozitelor curente[18] se stabileşte astfel:

Profitul impozabil = Venituri realizate – Cheltuieli conectate la veniturile realizate + Reintegrări fiscale – Deduceri fiscale

Cota generală de impozitare este de 16% cu excepţiile prezentate în Codul fiscal.

Sunt deductibile numai cheltuielile aferente veniturilor, considerate deductibile conform legilor în vigoare.

Impozitul pe profit datorat se înregistrează în creditul contului 441 „Impozit pe profit” reprezentând creşterea datoriei fiscale (+P) şi în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” reprezentând o creştere de cheltuieli (+ A).

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	=	441 „Impozit pe profit”

Contul de cheltuieli se închide prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului:

121 „Profit şi pierdere”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”

[18] Metoda aplicată în sistemul de contabilitate din România

Distribuirea profitului sau finanţarea pierderii:

Dacă exerciţiul financiar se încheie cu profit – contul 121 „Profit şi pierdere” prezintă sold creditor, repartizarea profitului bilanţier se face pe următoarele destinaţii: acoperirea pierderilor din exerciţiile anterioare, constituirea rezervelor legale; dividende de plată sau vărsăminte la buget în funcţie de forma de proprietate; alte rezerve prevăzute de lege.

Profitul rămas nedistribuit evidenţiat ca sold creditor al contului 121 „Profit şi pierdere” se reportează pentru următorul exerciţiu financiar:

Înregistrarea contabilă a repartizării profitului la reyerve legale:

129 „Repartizarea profitului”	=	1061 „Rezerve legale”

Folosirea contului rectificativ de rezultate 129 „Repartizarea profitului” cu funcţie de activ se explică prin faptul că operaţiunile de repartizare a profitului se contabilizează înainte de redactarea bilanţului. În pasivul bilanţului se înscrie la postul „Profit şi pierdere” soldul creditor al contului 121 cu semnul (+), iar la postul „Repartizarea profitului” soldul debitor al contului 129 „Repartizarea profitului” cu semnul (-).

Dacă exerciţiul financiar se încheie cu pierderi, acestea se înscriu în pasivul bilanţului la postul „Profit şi pierdere” cu semnul (-) reprezentând soldul debitor al contului 121 „Profit şi pierdere”. În exerciţiul următor aceste pierderi se virează în debitul contului 117 „Rezultatul reportat”, urmărindu-se în continuare soluţionarea finalizării lor.

Finanţarea pierderilor se realizează în următoarea ordine de succesiune a surselor de finanţare: profitul exerciţiilor următoare, rezervele legale, capitalul social.

01:20

14.3.2.6 Întocmirea propriu-zisă a bilanţului contabil

Întocmirea unei noi balanţe de verificare.

14.3.2.5. Determinarea rezultatului, pentru a conferi acestuia o valoare informaţională sporită, respectiv imaginea fidelă a poziţiei financiare şi a rezultatului. Astfel, la încheierea exerciţiului financiar elementele bilanţiere se evaluează şi se reflectă în bilanţul contabil la valoarea de intrare, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă, se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii: pentru elementele de activ, diferenţele constatate în plus între valoarea de inventar şi valoarea de înregistrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare. Diferenţele constatate în minus se înregistrează pe seama amortizării, când deprecierea este ireversibilă, valoarea acestor elemente menţinându-se, de asemenea, la valoarea de intrare. Pentru elementele de pasiv, diferenţele constate în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menţinându-se la valoarea lor de intrare.

Ca regulă de elaborare a bilanţului este aceea că soldurile debitoare ale conturilor se transpun în posturile de activ, iar soldurile creditoare se transpun în posturile de pasiv. De la această regulă fac excepţie conturile cu funcţiile de rectificare a valorii unor mijloace economice, cum sunt, de exemplu: contul „Amortizarea imobilizărilor necorporale”, „Amortizarea imobilizărilor corporale” care deşi au solduri creditoare apar în activul bilanţului, pentru a-şi putea realiza funcţia de rectificare pe care o au.

Deşi, este evidentă legătura între contabilitatea curentă şi bilanţ, nu toate conturile din contabilitatea curentă se găsesc reflectate ca bilanţiere. Există conturi folosite în contabilitatea curentă care nu apar deloc în bilanţ, fie pentru că îşi încheie funcţionarea înainte de întocmirea bilanţului şi nemaiavând sold, nu apar în bilanţ, fie că sunt conturi extrabilanţiere. Bilanţul conţine numeroase astfel de excepţii, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conţinut economic apropiat. O astfel de situaţie o prezintă

posturile de activ: „Materii prime”, „Materii consumabile”, „Produse finite”, „Mărfuri” şi altele atât din activ, cât şi din pasiv. Există şi conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie din pasivul bilanţului, în funcţie de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: „Impozitul pe profit”, „Decontări între unitate şi subunităţi”, „Profit şi pierdere”. În scopul folosirii ca instrument de analiză şi control, toate informaţiile din bilanţ se prezintă în două momente şi anume, la începutul şi la sfârşitul exerciţiului financiar. În activitatea practică a entităţilor economice se întocmesc două tipuri de bilanţ: în sistem de bază, şi în sistem simplificat.

Bilanţul contabil este supus verificării şi certificării de către cenzori, contabili autorizaţi şi experţi contabili. Prin certificarea bilanţului contabil se confirmă că aceasta redă imaginea fidelă a poziţiei financiare şi a rezultatului exerciţiului.

01:30

Bilanţul contabil se aprobă şi se publică într-o formă simplificată. După certificare şi aprobare, însoţit de raportul cenzorilor se depune la direcţia generală a finanţelor publice şi controlul financiar de stat judeţeană şi a municipiului Bucureşti. Un exemplar se păstrează în arhiva unităţii timp de 50 ani.

REZUMAT:

Situaţiile financiare cuprind:

1. Bilanţul contabil
2. Contul de profit şi pierderi
3. Situaţia modificărilor capitalurilor proprii
4. Situaţia fluxurilor de numerar
5. Politici contabile şi notele explicative

Bilanţul este documentul de sinteză în care se prezintă (descrie) activul şi pasivul unităţii patrimoniale. Structurile activului şi pasivului bilanţier rezultă prin agregarea şi consolidarea informaţiilor din contabilitatea curentă, soldurile conturilor sintetice, privind elementele de activ şi pasi Structura lucrărilor de închidere a exerciţiului este următoarea:

1. Elaborarea balanţei conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a patrimoniului.
3. Înregistrarea operaţiunilor contabile de regularizare:

- diferenţe la inventariere;
- amortizări;
- ajustări pentru deprecieri;
- provizioane;
- delimitarea în timp a veniturilor şi cheltuielilor.

4. Elaborarea balanţei conturilor după inventariere.
5. Determinarea rezultatului exerciţiului şi distribuirea profitului sau finanţarea pierderii.
6. Redactarea bilanţului contabil.

Bilanţul contabil se aprobă şi se publică într-o formă simplificată. După certificare şi aprobare, însoţit de raportul cenzorilor se depune la direcţia generală a finanţelor publice şi controlul financiar de stat judeţeană şi a municipiului Bucureşti. Un exemplar se păstrează în arhiva unităţii timp de 50 ani.

CUVINTE CHEIE

Bilanţ contabil
Cont de profit şi pierdere
Situaţia modificărilor capitalurilor proprii
Situaţia fluxurilor de numerar

EVALUARE

Timp necesar: 20 min

ÎNTEBĂRI

1. Care este structura bilanţului contabil conform OMF 3055/2009?
2. Care sunt principiile întocmirii bilanţului?
3. Care sunt operaţiile de regularizare şi care este scopul realizării lor?
4. Ce diferenţă există între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal?
5. Ce metodă contabilă de înregistrare a distribuirii profitului se aplică în România?

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Dumitru Matiş şi colectiv	Bazele contabilităţii. Aspecte teoretice şi practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian	Bazele contabilităţii, Editura ROLCRIS, Bucureşti, 2005
Emil Horomnea şi colectiv	Bazele contabilităţii, Editura SEDCOM Libris, Iaşi, 2007
Oprea Călin, Mihai Ristea	Bazele Contabilităţii, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 2004
Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamţu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 2000
Dumitru Rusu	Bazele contabilităţii, E.D.P., Bucureşti, 1980
C. G. Demetrescu	Istoria contabilităţii, Editura Ştiinţifică, Bucureşti, 1998
Niculae Feleagă, Ion Ionaşcu	Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, Bucureşti, 1998
Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru	Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat şi completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a şi a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat şi completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediţia a IX-a, Editura fundaţiei „Andrei Şaguna”, Constanţa, 2008
Kerwit D. Larson, William W. Pyle	Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois
Mihai Ristea coord.	Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, Bucureşti, 2008
Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru	Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, Bucureşti, 2005
Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea	Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediţia a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008
XXX	Legea Societăţilor Comerciale nr. 31/1990, revizuită şi actualizată
XXX	Legea Contabilităţii nr. 82/1991, revizuită şi actualizată
XXX	OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene